

МОДЕЛЮВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ НА МАКРО- ТА МІКРОРІВНЯХ*

Розглянуто облікові моделі, що застосовуються на макро- та мікроекономічному рівнях, проведено класифікацію макромоделей бухгалтерського обліку за принципом державної регламентації, виділено відповідні види моделей. Окреслено типи моделей бухгалтерського обліку, що формуються на мікрорівні в діяльності господарюючих суб'єктів

Постановка проблеми. Моделювання в бухгалтерському обліку посідає важливе місце як базовий метод розвитку його теорії та методології. Процеси трансформації бухгалтерського обліку, що відбуваються в останнє десятиріччя в Україні, продовжують динамічну адаптацію теорії бухгалтерського обліку до нових потреб практики його ведення, що розгортається на світовому рівні.

Розширення можливостей автоматизації ведення обліку, глобалізація підприємницької діяльності, вихід господарюючих суб'єктів на зовнішні ринки, укрупнення бізнес-структур, розвиток інфраструктури ринку, ускладнення процесів державного управління та регулювання економіки в сукупності виводять бухгалтерський облік на новий якісний рівень як універсальну систему забезпечення інформацією різних категорій користувачів та особливо управлінців на мікро- та макроекономічних рівнях.

В сучасних наукових публікаціях переважає об'єктний підхід до розвитку теорії бухгалтерського обліку. Авторами переважно розвивається технологія облікового процесу в рамках відображення операцій з різними об'єктами – необоротними активами, запасами, коштами, розрахунками, власним капіталом, зобов'язаннями тощо. Разом з цим нові можливості комплексної автоматизації бухгалтерського обліку, та передусім нові вимоги управлінського персоналу до

облікової інформації, вимагають створення якісно нової методологічної моделі обліку та перегляду моделі теорії бухгалтерського обліку, створення загальної теорії моделювання обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми моделювання в бухгалтерському обліку розглядаються в працях відомих в галузі обліку вчених, що працювали у минулі роки, та розкриваються в роботах сучасних дослідників. Так, проблеми моделювання нормативного обліку на промислових підприємствах викладені у працях Е.К. Гільде, теоретичні засади моделювання в бухгалтерському обліку та проблеми автоматизації інформаційного середовища з використанням модельного методу досліджувались Я.В. Соколовим. Важливий внесок у теорію облікового моделювання внесли П. Арьков, А.С. Бородкін, Л.А. Горшкова, М.А. Деркач, В. Івашкевич, Я.Д. Крупка, А.Л. Лузін, І.С. Мацкевичус, А. Наринський, Р.С. Рашитов, Н. Ублєв, А.А. Шапошніков.

Сучасні дослідження в галузі облікового моделювання виконуються З.А. Айвазяном, Л.Ю. Бжилянською, Л.О. Вашенко, Л.М. Ветровою, Л.С. Воскресенською, Т.О. Герасименко, В.І. Губенко, М.С. Гуляєвим, С.М. Денгою, В.В. Євдокимовим, С.В. Івахненковим, І.Ю. Ковтун, Ю.А. Кузьмінським, В.А. Куценко, А.В. Мазановою, Н.М. Малюгою, К.В. Маценко,

* Стаття підготовлена за сприяння гранту Президента України для підтримки наукових досліджень молодих учених згідно з Розпорядженням Президента України від 26.06.2008 р. № 207/2008-рп, наданого М.М. Шигун

О.В. Мішаковою, И.И. Очиченко, Н.І. Поповою, Л.І. Пуздрач; О.Ю. Рейтер, Ю.В. Селивановою, Н.П. Семенченко, О.В. Сидюк, Т.В. Смачило, Г.С. Суковим, Л.К. Суком, Л.О. Сухаревою, А.П. Торжевським, Н.О. Філоненко, В. Чайкою, В.І. Чиж, Н. Шам, А.Я. Шаулюк, С. Шпак, В. Юденко.

З розвитком економічних відносин, змінюються вимоги господарюючих суб'єктів до інформації, на основі якої приймаються економічні рішення. Бухгалтерський облік, таким чином, відчуває вплив внутрішніх та зовнішніх чинників, що обумовлюють потребу видозміни середовища, в якому відбувається накопичення, обробка, інтерпретація та зведення даних про господарські події.

Мета дослідження. Розглянути облікові моделі, що застосовуються на макро- та мікроекономічному рівнях, провести класифікацію макромоделей бухгалтерського обліку за принципом державної регламентації і виділити відповідні види моделей,

окреслити типи моделей бухгалтерського обліку на мікрорівні.

Викладення основного матеріалу. На макроекономічному рівні збір та обробка інформації для потреб управління здійснюється в межах функціонування статистичних органів. Процедури групування, систематизації, узагальнення даних виконуються в межах статистичного обліку, який організовується на кожному господарюючому суб'єкті поряд з бухгалтерським обліком.

Більшістю вчених і дослідників статистичний облік розглядається як один з видів облікової обробки економічної інформації в межах господарського обліку. Разом з тим існують позиції про доцільність виділення тільки бухгалтерського обліку як єдиного виду обліку господарюючого суб'єкта і формування на його основі різних типів інформації: бухгалтерської, статистичної, виробничої, управлінської, податкової тощо.

Оперування у статистичному обліку різними видами вимірників – використання окрім грошової оцінки також натуральних, умовно-натуральних, трудових, комплексних вимірників, – виводить його на рівень самостійного виду облікової діяльності.

Між статистичним і бухгалтерським обліком існує тісний взаємозв'язок. Він виявляється у послідовній обробці даних про факти господарського життя у системі бухгалтерського обліку і наступному зведенні цих даних на регіональному та макроекономічному рівнях. При цьому від достовірності, порівнянності, повноти бухгалтерських даних залежить достовірність статистичної інформації.

Досягнення максимальної порівнянності і достовірності статистичної інформації на макроекономічному рівні ускладнюється варіативністю облікових методів, які господарюючі суб'єкти мають право самостійно обирати, виходячи зі своїх власних цілей і задач.

Перехід України на ринковий тип економічних відносин викликав потребу видозміни існуючої системи інформаційного забезпечення урядових органів. Модель Балансу народного господарства (БНГ), яка використовувалась за радянських часів, не задовольняла нових інформаційних потреб ринкового управління, так як орієнтувалась тільки на групи показників виробництва товарів і виробничих послуг.

У перші роки незалежності України макроекономічні розрахунки продовжували виконуватись на базі радянської макроекономічної статистики, разом з тим паралельно вводились розрахунки за Системою національних рахунків (СНР). Вони здійснювались за перехідною схемою. За участі міжнародних організацій було проведено повномасштабне впровадження економічних розрахунків за СНР. Починаючи з 1993-1994 рр. макроекономічні розрахунки за системою БНГ було припинено, і Україна повністю перейшла на розрахунки на базі СНР [2, с. 47-49].

На сьогоднішній день методологічною основою СНР в Україні є методика СНР'93 відповідно до Розпорядження КМУ № 413-р від 25.07.2002 р. "Про схвалення Концепції розвитку системи національних рахунків" [9]. В цілях подальшого розвитку СНР в Україні діє Програма розвитку системи національних рахунків, розрахована на період до 2010 року (затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 07.04.2003 р. № 475).

Запроваджена СНР кардинально відрізнялась від діючого до того часу Балансу народного господарства. Так, в СНР окрім показників виробничої сфери, яка виробляла матеріальну продукцію (товари) і так звані виробничі послуги, що становили основу БНГ, було додано показники невиробничої сфери, яка включає показники науки, культури, охорони здоров'я, оборони, пасажирського транспорту та ін. [2, с. 16; 7, с. 100-101].

Наведені зміни проявились і на рівні господарюючих суб'єктів та зумовили переорієнтацію облікових систем підприємств на нові стандарти і принципи. Логічним продовженням реформи на макрообліковому рівні стала проведена реформа на мікрорівні, результатом якої була поява національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нового Плану рахунків.

Реформа національної системи бухгалтерського обліку, що відбулась у 1999 р., кардинально змінила характер відображення даних в системі рахунків та підготовки звітної інформації – облік отримав чітку орієнтацію на потреби прийняття інвестиційних рішень. Так, у вітчизняному законодавстві передбачено, що підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів [4, ст. 14, п. 1; 8, п. 2].

Основною метою складання фінансової звітності у національних стандартах визначено надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та

неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства [6, п. 4].

В національних стандартах звертається увага на те, що фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб [6, п. 7]. Інвестиційний характер інформаційних потреб обумовлюється переліком наведених типів рішень, щодо яких повинна розкриватись інформація у фінансовій звітності, серед них [6, п.6]:

- придбання, продаж та володіння цінними паперами;
- участь у капіталі підприємства;
- оцінка якості управління;
- оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченість зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інші рішення.

Проведена облікова реформа внесла до національної системи бухгалтерського обліку нові об'єкти, нові методики оцінки активів та зобов'язань, методи розподілу витрат, підходи до складання фінансової звітності. З'явилися нові користувачі облікової інформації. На рівні країни відбулась зміна національної моделі бухгалтерського обліку, на рівні господарюючих суб'єктів змінився підхід до формування моделі бухгалтерського обліку кожного підприємства.

Загальна класифікація моделей в бухгалтерському обліку на макро- та мікрорівнях розкриває типи моделей країн світу та моделі бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів (рис. 1). Україна обрала один з типів моделей, що сформувались у різних країнах.

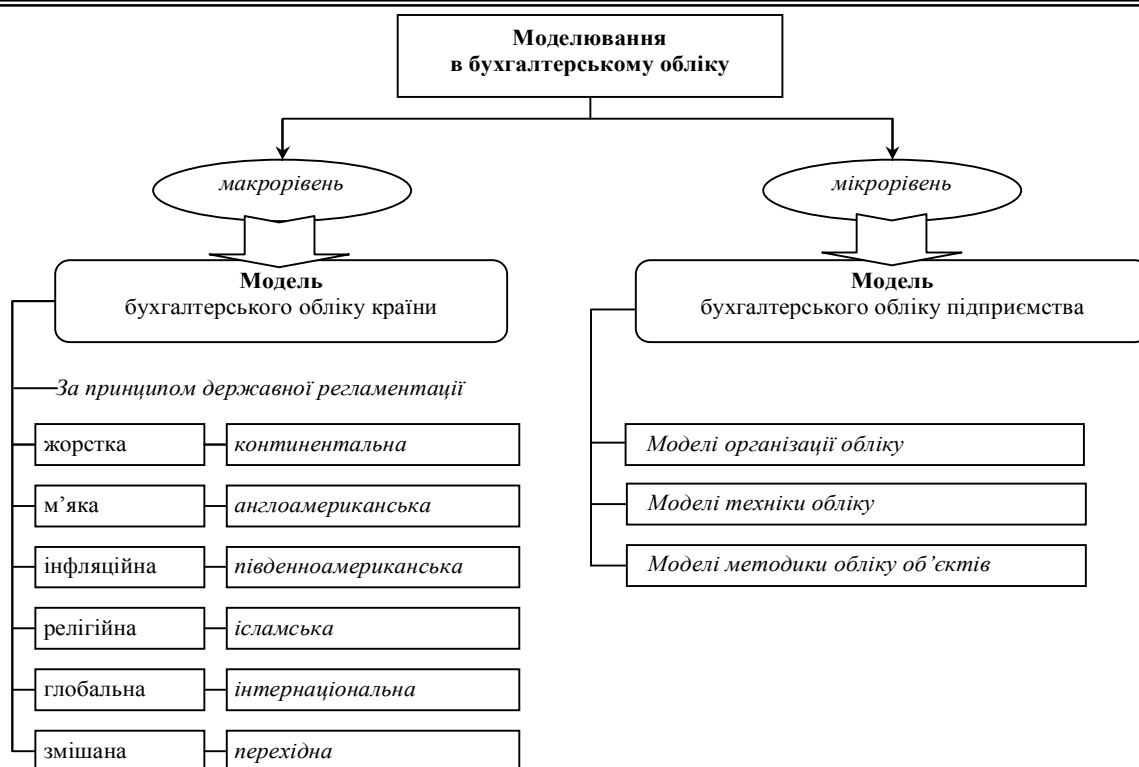


Рис. 1. Типи моделей на макро- та мікрорівнях моделювання в бухгалтерському обліку

Серед основних моделей бухгалтерського обліку країни авторами виділяються англоамериканська, континентальна та латино- чи південноамериканська моделі. В деяких джерелах згадується ісламська та інтернаціональна моделі.

У доповнення до наведених типів моделей в світовій практиці зустрічається і змішаний тип моделі, який притаманний перехідному типу економіки. Аналіз змісту і характерних особливостей макромоделей бухгалтерського обліку свідчить про те, що в основу їх поділу на види покладається принцип державного регулювання облікової діяльності, прийнятий у різних країнах.

З огляду на вищезазначене можна здійснити класифікування макромоделей бухгалтерського обліку за принципом державної регламентації і виділити такі види моделей як жорстка, м'яка, інфляційна, релігійна, глобальна та змішана (табл. 1).

Жорсткий тип моделі характеризується значним втручанням держави до процесу регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в країні і виданням відповідних законодавчих документів

регламентуючого змісту. Також державним контролем опосередковуються взаємовідносини підприємств з банками, фінансовими установами, інвесторами. Формування облікової політики господарюючих суб'єктів здійснюється на основі законодавчих вимог і носить консервативний характер. Основна орієнтація обліку зумовлюється державними інформаційними потребами і визначається процесами оподаткування, визначення макроекономічних показників, реалізації урядової політики.

Жорстка облікова модель реалізується у більшості європейських країн (Німеччина, Австрія, Франція, Швейцарія, Італія та ін.), тому автори її називають континентальною моделлю [1, с. 226; 3, с. 9-10; 10, с. 419].

Країни з континентальною обліковою моделлю автори поділяють на дві групи: 1) в яких переважає принцип правової правильності відображення облікових даних (Німеччина); 2) в яких переважають принципи податкового фіскального права (Франція, Італія, Іспанія, Бельгія) [3, с. 10].

М'який тип моделі опосередковується послабленим втручанням держави до процесу регулювання діяльності в галузі бухгалтерського обліку. Основну роль у регламентації облікової діяльності займають професійні організації національного або міжнародного рівня, які розробляють відповідні стандарти ведення обліку та складання звітності.

Професійні стандарти допускають більше свободи практикуючого бухгалтера у виборі процедур ведення бухгалтерського обліку, облікові методи носять варіативний характер, що робить облікову систему досить гнучкою. Якість ведення бухгалтерського обліку залежить від освітнього рівня бухгалтерів, тому в країнах з м'якою моделлю формується складна система набуття кваліфікації бухгалтера та постійного підвищення професійного рівня їх підготовки.

Індивідуальний характер облікових систем господарюючих суб'єктів дозволяє сформувати фінансову звітність з урахуванням потреб будь-яких категорій користувачів інформації, тому м'яка модель орієнтує облік на потреби широкого кола користувачів і, зокрема, інвесторів, що обумовлюється розвинутим фондовим ринком. Разом з тим, користувачам фінансової звітності також доводиться вивчати професійні стандарти обліку та звітності, підвищувати свій освітній рівень для адекватного розуміння даних фінансових звітів, що подаються підприємствами.

М'яка модель реалізується у таких країнах, як Великобританія, США, Нідерланди, Канада, Австралія, і називається авторами англоамериканською, британо-американською або англо-американо-голландською [1, с. 226; 3, с. 8-9; 10, с. 419].

В ряді країн економіка не характеризується стабільним розвитком, вимагає повного державного контролю, застосування заходів регулюючого впливу, економічні процеси опосередковуються високим рівнем інфляції, знеціненням національної грошової одиниці.

Наведені процеси спостерігаються у країнах Південної Америки таких, як Бразилія, Аргентина, Болівія та ін., а облікова модель, поширена в них, називається авторами південноамериканською або латиноамериканською [1, с. 226; 3, с. 10]. Сук Л.К та Сук П.Л., зауважують, що південноамериканська модель об'єднує країни спільною мовою – іспанською [10, с. 419].

Облікову модель вказаних країн можна назвати *інфляційною* з огляду на те, що методика ведення обліку орієнтується на високий рівень інфляції, часті зміни цін і потреби державного регулювання. Враховуючи значні потреби в інформації для прийняття рішень урядовими органами, бухгалтерський облік суворо орієнтується на державні цілі і виконує контрольну функцію, зокрема, в частині податкових розрахунків. Облікова система, як правило, є простою через невеликий розмір підприємств та невисокий рівень освіти практикуючих бухгалтерів, методики ведення обліку є уніфікованими.

Останні наукові дослідження практики ведення бухгалтерського обліку показали наявність особливої моделі у східних країнах, що входять до Міжнародної організації "Ісламська конференція", серед яких Королівство Саудівська Аравія, Об'єднані Арабські Емірати, Іран, Ірак, Ліван, Пакистан та ін. Модель, поширена у вказаних країнах, отримала назву *ісламської облікової моделі*. Її специфіка полягає у тому, що бухгалтерський облік орієнтований на слідування ісламським релігійним принципам [3, с. 10], фізичні та юридичні особи сплачують податок на користь бідних, відсутня варіативність обліку, компаніям забороняється отримувати дивіденди заради прибутку, при оцінці активів і зобов'язань надається перевага ринковим цінам, державне регулювання здійснюється відповідним законом та стандартами для банківських установ.

З огляду на орієнтацію *облікової моделі* східних країн на принципи релігійного та морально-етичного характеру, її можна назвати *релігійною*.

Створення і розвиток діяльності транснаціональних і багатонаціональних компаній, функціонування міжнародного валютного ринку, залучення іноземних інвестицій, процеси укрупнення бізнесу всередині кожної країни, які, зокрема, прискорюються впливом світової фінансової кризи, зумовлюють потребу в узгодженні та гармонізації національних облікових стандартів з міжнародними стандартами обліку та звітності.

В таких умовах запроваджуються і використовуються при підготовці фінансової звітності міжнародні стандарти обліку та звітності. При веденні обліку та звітності за міжнародними стандартами формується *глобальна модель бухгалтерського обліку*, яка в окремих джерелах згадується як інтернаціональна.

В офіційних виданнях Міжнародної федерації професійних бухгалтерів вказується, що сьогодні більше 35 країн світу вимагають використання стандартів Ради з МСБО (IASB) для усіх національних компаній, зареєстрованих на фондових біржах. Ще шість країн вимагають використання цих стандартів для деяких компаній, багато країн базує на стандартах Ради з МСБО (IASB) свою національну практику [5, с. VI]. Використання міжнародних стандартів вимагається такими юрисдикціями як Європейський Союз. Економічно розвинуті країни – США, Японія, Австралія, – ведуть спільну роботу з наближення національних стандартів з міжнародними.

Як вказують М.С. Гуляєв та Л.М. Ветрова, необхідність розвитку інтернаціональної моделі впливає з потреби міжнародної узгодженості обліку на користь багатонаціональних корпорацій та іноземних учасників міжнародного валютного ринку [3, с. 10-11]. Разом з цим тільки невелике число великих корпорацій можуть сьогодні стверджувати, що їх річні фінансові звіти відповідають міжнародним обліковим стандартам.

Сук Л.К. та Сук П.Л. характеризують інтернаціональну модель як погодженість обліку з потребами міжнародних валютних і

товарних ринків. Автори зауважують, що ця модель будується на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку (GAAP) та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (IAS) [10, с. 419-420].

В Україні до часів незалежності облікова модель, що використовувалася при веденні бухгалтерського обліку та підготовці фінансової звітності, носила яскраво виражений жорсткий характер. Зі зміною правових засад ведення господарських відносин в нашій країні було проведено ряд реформ, які торкнулись підготовки макроекономічної інформації та переходу з БНГ на СНР, організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку на господарюючих суб'єктах, елементів системи господарського контролю в частині впровадження обов'язкового та ініціативного аудиту фінансової звітності.

За позиціями експертів-аналітиків в Україні за результатами реформи було впроваджено британо-американський варіант облікової моделі, з системою регулювання з послабленим державним втручанням та орієнтацією обліку на професійні стандарти.

Усі суб'єкти господарювання, юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність на основі Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку розроблені на принципах міжнародних вимог до підготовки інформації, що подається зовнішнім групам зацікавлених користувачів. В Україні створено професійну організацію – Федерацію професійних бухгалтерів і аудиторів України, яка покликана виконувати організаційно-методологічну роль в розвитку діяльності практикуючих бухгалтерів і аудиторів. Разом з тим нормативне

регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку здійснюється державними органами – Управлінням методології бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України. Причому провідну роль у регулюванні бухгалтерського обліку відіграють саме державні органи.

Вітчизняні компанії, зареєстровані на міжнародних фондових біржах, та компанії з іноземними інвестиціями за наявності вимог інвесторів готують фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Проте питома вага таких компаній становить менше 5 % від загальної кількості господарюючих суб'єктів, зареєстрованих в якості юридичних осіб на території України.

Враховуючи специфіку законодавчого регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні, що опосередковується високим ступенем державного втручання, паралельно з функціонуванням професійних організацій в галузі бухгалтерського обліку та використанням міжнародних стандартів обліку і звітності, можна говорити про створення *змішаного типу моделі бухгалтерського обліку*.

Змішані моделі характерні для *економік перехідного типу*, які зокрема сформувались в Російській Федерації, Республіці Білорусь та інших країнах пострадянського простору. Для економіки перехідного типу характерне поєднання ознак попереднього устрою та введення нових принципів її функціонування. При цьому при впровадженні нових принципів ознаки попереднього устрою продовжують діяти певний час, доки не відбудеться поступового переходу на нові принципи та умови ведення економічних відносин.

Порівняння моделей бухгалтерського обліку, що сформувались у пострадянських країнах показує деякі відмінності в орієнтації обліку. Так, в Україні фінансова звітність призначена переважно для зовнішніх категорій користувачів інформації, що

приймають інвестиційні рішення. При проведенні облікової реформи в Україні був впроваджений новий План рахунків бухгалтерського обліку активів та зобов'язань та національні положення (стандарти), розроблені на основі міжнародних стандартів обліку.

У Росії було запроваджено національні стандарти, що базуються на міжнародних принципах складання звітності, однак План рахунків бухгалтерського обліку не змінився. З одного боку врахування у національних стандартах міжнародних принципів полегшує сприйняття даних фінансових звітів російських компаній іноземними інвесторами, разом з тим ускладнюється підготовка звітів на основі радянського Плану рахунків.

Облікова модель, що сформувалась у Республіці Білорусь, орієнтується, переважно на потреби державного управління, хоча за потреби окремими компаніями фінансова звітність готується за міжнародними стандартами.

Змішані або перехідні облікові моделі поєднують державне і професійне регулювання бухгалтерського обліку та покликані полегшити перебудову економічних відносин всередині країни та на міжнаціональному рівні. Професійне регулювання бухгалтерського обліку опосередковує ринковий тип відносин, проте державне втручання потрібне не тільки для паралельного контролю адекватності прийнятих професійними організаціями нормативних актів, але й для швидкого реагування на негативні явища в економіці, що є наслідком невмілих дій уряду, урядових організацій, професійних об'єднань.

Результати аналізу базових характеристик макроекономічних моделей бухгалтерського обліку показані в табл. 1.

Таблиця 1. Макроекономічні моделі бухгалтерського обліку

№ з/п	Макромодель	Країни, що підтримують модель	Характеристика	Інформаційна орієнтація обліку
1	2	3	4	5
1	Жорстка / Континентальна	Німеччина, Австрія, Франція, Швейцарія, Італія, Бельгія, Греція, Данія, Єгипет, Іспанія, Норвегія, Португалія, Швеція, Японія, Алжир, Демократична Республіка Конго, Камерун, Люксембург, Малі, Марокко, Сенегал, Того	– жорстке законодавче регулювання обліку; – встановлення тісних зв'язків підприємств з фінансово-кредитними установами; – підтримання консерватизму в обліковій практиці; – уніфікація облікових процедур, документації, звітних форм; – надання переваги достовірній оцінці фінансового результату	Державні потреби оподаткування і макроекономічного регулювання Підготовка звітності для урядових і податкових органів
2	М'яка / Англо-американська (британо-американська, англо-американо-голландська, англо-саксонська)	<i>Американський варіант:</i> США, Канада, Мексика, Філіппіни, Японія <i>Англійський варіант:</i> Великобританія (країни на Багамських і Бермудських островах), ЮАР, Нова Зеландія, Австралія, Ірландія, Нідерланди, Голландія, <i>Змішаний варіант:</i> Зімбабве, Ізраїль, Індія, Кіпр, Венесуела, Ісландія, Панама, Танзанія, Уганда, Фіджі, країни Центральної Америки, Ямайка, Гана, Замбія	– обмежене законодавче втручання до процесів регулювання обліку; – створення національних професійних організацій бухгалтерів; – розробка професійних стандартів для регламентації бухгалтерського обліку; – підтримання гнучкості облікової системи; – високі вимоги до освітнього і професійного рівня бухгалтерів; – необхідність отримання знань в сфері бухгалтерського обліку користувачами фінансової інформації; – надання переваги достовірній оцінці активів і зобов'язань	Потреби інвесторів та учасників фондового ринку Підготовка звітності за запитами кредиторів
3	Інфляційна / Південно-американська (латино-американська)	Бразилія, Аргентина, Болівія, Парагвай, Перу, Уругвай, Чилі, Еквадор, Гайана	– переважно законодавче регулювання обліку; – уніфікація облікових методик; – адаптація облікових процедур до врахування високого рівня інфляції; – проста облікової системи з огляду на невеликий розмір підприємств; – невисокий рівень освіти бухгалтерів; – здійснення переоцінки грошового вимірника у звітності; – закладення контрольних параметрів виконання податкових розпоряджень до обліку і звітності; – надання переваги достовірній оцінці фінансового результату та податкових зобов'язань	Потреби державного регулювання економіки та оподаткування діяльності господарюючих суб'єктів

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
4	Релігійна / Ісламська	Королівство Саудівська Аравія, Об'єднані Арабські Емірати, Іран, Ірак, Ліван, Пакистан	– законодавче регулювання обліку; – наявність облікових стандартів для банківських установ; – відповідність організації і ведення бухгалтерського обліку ісламським релігійним принципам; – обов'язкова сплата фізичними та юридичними особами податку на користь бідних; – відсутність варіативності обліку	Державні потреби оподаткування та економічного регулювання Орієнтація на принципи релігійного та морально-етичного характеру, усталені в країні
5	Глобальна / Інтернаціональна	Економічно розвинуті країни 35 країн світу, в яких вимагається використання МСФЗ (МСБО) для усіх національних компаній, зареєстрованих на фондових біржах (в т.ч. США, Японія, Австралія) 6 країн світу, в яких вимагається використання МСФЗ (МСБО) для окремих компаній	– створення міжнародних професійних організацій бухгалтерів; – розробка професійних стандартів для регламентації бухгалтерського обліку; – досягнення міжнародної узгодженості обліку; – врахування інтересів власників ТНК, БНК та іноземних учасників міжнародного валютного ринку; – підтримання гнучкості облікової системи; – високі вимоги до освітнього і професійного рівня бухгалтерів; – необхідність отримання знань в сфері бухгалтерського обліку користувачами фінансової інформації; – надання переваги достовірній оцінці активів і зобов'язань	Потреби власників ТНК, БНК та іноземних учасників міжнародного валютного ринку Орієнтація на міжнародні принципи ведення обліку та складання звітності
6	Змішана / Перехідна	Україна, Російська Федерація, Польща, Республіка Болгарія	– законодавче регулювання обліку; – створення національних професійних організацій бухгалтерів; – розробка національних стандартів для регламентації бухгалтерського обліку на основі міжнародних принципів звітності; – наявність зв'язків підприємств з фінансово-кредитними установами; – уніфікація облікових процедур, документації, звітних форм; – надання переваги достовірній оцінці активів і зобов'язань та правильного визначення фінансових результатів діяльності	Державні потреби оподаткування та економічного регулювання Підготовка звітності для податкових органів та учасників фондового ринку

Розглянута класифікація макромоделей бухгалтерського обліку дозволяє здійснити критичний аналіз і дослідження специфіки прояву їх основних характеристик у країнах світу, що підтримують ту чи іншу модель. Інформаційна орієнтація обліку, що визначається типом облікової

макромоделі, зумовлює порядок підготовки і подання фінансової звітності, виходячи з потреб користувачів фінансової інформації.

Більшу підтримку у країнах світу отримала англо-американська модель, принципи функціонування якої покладені і в інтернаціональну модель глобального типу.

Історичні передумови розвитку бухгалтерського обліку сприяли формуванню континентальної облікової моделі в країнах Європи. Наслідки історичних особливостей розвитку країн з високим ступенем державного регулювання економіки обумовили поширення змішаних облікових моделей, які поєднують принципи м'якого і жорсткого типу моделей.

Меншого розвитку набули інфляційний та релігійний типи моделей, характер яких визначається специфікою економічних та суспільних відносин, традиціями і менталітетом, потребами державного регулювання оподаткування діяльності господарюючих суб'єктів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вивчення облікових моделей, що формуються на макроекономічному рівні, та врахування рівнів моделювання бухгалтерського обліку на мікрорівні, дозволило провести класифікацію макромоделей бухгалтерського обліку за принципом державної регламентації і виділити відповідні види моделей.

Окреслено типи моделей бухгалтерського обліку на мікрорівні, які реалізуються в рамках моделей бухгалтерського обліку підприємства, серед яких моделі організації обліку, моделі техніки обліку і моделі методики обліку об'єктів бухгалтерського відображення.

Подальші дослідження можуть ґрунтуватись на більш глибокому вивченні мікромоделей бухгалтерського обліку підприємств та зосередження уваги на спеціальних методах моделювання в рамках адаптивного розвитку організації, техніки та методики бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств.

Список використаної літератури:

1. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

2. Герасименко С.С., Головка В.А., Нікітіна І.М. Система національних рахунків: навч. посібник. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2005. – 217 с.

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

4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, від 16.06.1999 р. № 996-XIV-ВР.

5. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. Частина 1. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 зі змінами і доповненнями.

7. Пономаренко А.Н. Система национальных счетов. Экономический журнал ВШЭ, 1997. – № 1. – С. 96-120.

8. Порядок подання фінансової звітності, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 (зі змінами та доповненнями).

9. Система национальных счетов. Комиссия Европейских сообществ, МВФ, ОЭСР, ООН, Всемирный банк, 1993. – Брюссель/Люксембург, Вашингтон, О.К., Нью-Йорк, Париж. – 1998.

10. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 507 с.

ШИГУН Марія Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– моделювання інформаційних систем та системи підтримки прийняття рішень;

– вивчення взаємозв'язків між системою управління підприємством та підсистемами бухгалтерського обліку та господарського контролю.