

## ВПЛИВ КУЛЬТУРИ НА ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ КОНСЕРВАТИЗМУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

*Проаналізовано історичні аспекти та сутність впливу культурного фактору на формування відмінностей в національних системах бухгалтерського обліку. Проаналізовано модель бухгалтерських цінностей С.Дж. Грея стосовно бухгалтерського консерватизму.*

*Розглянуто особливості консерватизму в країнах світу*

**Постановка проблеми.** Розвиток теорії бухгалтерського обліку можна і потрібно здійснювати на основі застосування різних підходів. Одним із таких підходів є бухгалтерська компаративістика, яка полягає в проведенні порівняльного аналізу національних систем бухгалтерського обліку різних країн. Цей метод дозволяє виявити ті складові подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку, складові її жорсткого поясу, які залежать від факторів, які визначають специфіку національних систем обліку.

Одним із таких факторів є культура. Вплив культурних традицій на поведінку соціальних систем, до яких відноситься і бухгалтерський облік, широко досліджується такими дисциплінами як антропологія, соціологія і психологія. Однак одержані результати досліджень в цих дисциплінах є достатньо загальними, і мають бути екстрапольовані безпосередньо на систему обліку.

Щодо існуючих подібних досліджень в сфері обліку, то проф. Л.А. Чайковська, дослідивши вплив інституційних факторів на бухгалтерський облік, робить висновок, що в наш час вплив національної культури теорією повністю ігнорується. На її думку розвиток систем (моделей) національного бухгалтерського обліку в ринковій економіці слід розглядати в їх взаємозв'язку з культурою, як інституційним фактором. Без такого контексту подальший розвиток облікових, правових і податкових питань втрачає своє значення [6, с. 19-22]. Проф. І.М. Саннікова також зазначає, що "автори обходять стороною сутнісні характеристики бухгалтерського обліку, що відповідають реаліям глобальної економіки і об'єктивно існуючим конфліктам етнонаціональних економік [5, с. 9].

Принцип консерватизму (обачності) є однією зі складових захисного поясу подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку, відповідно, він може змінюватись залежно від особливостей розвитку національних систем обліку, зокрема, під впливом культурних традицій окремих націй.

Для встановлення ступеню застосування принципу консерватизму в національній системі обліку необхідно розглянути особливості його використання в зарубіжних країнах, а також виявити тенденції та взаємозв'язки принципу консерватизму та існуючих моделей обліку в країнах в цілому. Це дозволить, на нашу думку, привести у відповідність до сучасних потреб користувачів облікової інформації таку складову захисного поясу подвійної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку як принцип консерватизму.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання консерватизму в бухгалтерському обліку в своїх дослідженнях розкривали вітчизняні вчені та дослідники – Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.М. Малюга, А.В. Рабошук, російські – С.М. Бичкова, М.І. Кутер, С.С. Лунєєв, Ж.Г. Міхалева, В.В. Патров, М.Л. Пятков, Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева, А.Н. Хорін, а також зарубіжні дослідники – С. Басу, Р. Болл, В.Х. Бівер, Р. Вереккіа, Р.М. Бушман, Дж. Готті, В. Гудей, К.Т. Дівайн, С.П. Котарі, Х.М. Лара, Дж.А. Ольсон, Дж.Д. Пьотроскі, П.Ф. Поуп, С.Дж. Райан, Р. Стерлінг, Р.Л. Уоттс та ін.

Вплив культурного фактору на існування відмінностей в національних системах бухгалтерського обліку досліджували – С.Дж. Грей, М.Р. Метьюс, Дж. Мюллер, К. Ноубс, М.Х. Перера, Л.Х. Радеба, Ш. Саудагаран, Р. Уоттс, Е. Фламхольц, Ф.Д.С. Чой, Х. Шредер та ін.

**Метою дослідження** є визначення впливу культурного фактору на застосування концепції консерватизму в національних системах бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження. Культурний фактор в розвитку теорії бухгалтерського обліку.** Аналіз існуючих поглядів дослідників щодо розвитку і удосконалення теорії бухгалтерського обліку дозволив встановити, що одним із таких способів є врахування культурного фактору. Як зазначає проф. Л.А. Чайковська, створюючи теорію необхідно привести її під національно-культурну норму, оскільки культура сьогодні багато в чому стимує рух до інтернаціоналізації бухгалтерського обліку [6, с. 21].

В основу розвитку сучасної теорії бухгалтерського обліку можуть бути покладені фактори, які визначають міжнародні особливості бухгалтерської практики в різних країнах. Як зазначають К.Р. Бейкер та Е.М. Барбу до 1989 р., тобто до закінчення періоду міжнародної гармонізації обліку, відмінність в обліковій практиці в різних країнах пояснювалась впливом культурного та економічного факторів [10, с. 15-16]. Вплив цих факторів на розвиток бухгалтерського обліку є визначальним. Вже після 1989 р., з початком періоду нормалізації обліку в світі, почали досліджувати вплив інших факторів:

1. Дослідження щодо впливу *фінансового фактору* в основному були зосереджені на понятті значимості вартості. Такі дослідження були викликані проблемою виходу на міжнародні ринки капіталу, внаслідок їх інтернаціоналізації. Це зумовило розробку підходів до забезпечення більшої прозорості звітності компаній, створення способів переведення звітності із IAS/IFRS на US GAAP, оцінки ефективності такого переведення, особливостей застосування форми 20-F тощо.

2. Дослідження щодо впливу *політичного фактору* пов'язані з тим, що бухгалтерський облік не є нейтральною системою, і на нього впливають політичні процеси, а також економічні інтереси заінтересованих сторін. Дослідники визначають, що політичний фактор є основною перешкодою до гармонізації бухгалтерського обліку, оскільки існують значні конфлікти між стейкхолдерами, які потребують різносторонню облікову інформацію.

3. *Географія суб'єктів*, що надсилають Експозиційні проекти до КМСФЗ. Цей напрям досліджень показує вплив США, Великобританії та інших англосовієтських країн на процес гармонізації бухгалтерського обліку в світі.

4. *Вплив великих бухгалтерських фірм* на міжнародному рівні, цей напрям досліджень характеризує вплив великих англосовієтських країн. Він визначається тим, що в таких країнах як США, Великобританія, Японія, Німеччина аудиторські послуги у понад 90 % випадків надаються великими фірмами, в багатьох країнах фінансова звітність публікується англійською мовою.

5. *Вплив англосовієтських членів РМСФЗ* передбачає необхідність врахування впливу англосовієтських країн на процес міжнародної гармонізації обліку.

6. *Вплив економічного фактору* зумовлений тим, що на розвиток бухгалтерського обліку значний вплив здійснюють мікро- та макроекономічні фактори.

Однак все ж таки визначальним фактором розвитку обліку є культура. Вона виступає відправною точкою в розумінні змін, які відбуваються в соціальних системах, оскільки культура наскрізно їх пронизує за допомогою норм, цінностей та груп поведінки.

Впливу культурного фактору на бухгалтерський облік в порівнянні з іншими визначеними вище факторами приділена значна увага зарубіжними дослідниками (Х. Шредер, М.Х.Б. Перера, С. Грей, А. Ріаї-Белькаой,

Е. Фламхольц, Ф. Чой, Дж. Мюллер, Р. Уїллет, Р. Баскервілл, Н. Макінтош, Р. Уоттс, Н. Фінч та ін.). Вважаємо, що саме фактор культури (менталітету, національних традицій) має розглядатись в якості одного із способів розвитку теорії бухгалтерського обліку.

Цей шлях розвитку теорії обліку бере своє походження від напрацювань представників німецької історичної школи, які критикували класиків економічної теорії (представників "космополітичної економії" за Ф. Лістом) за нехтування ними національної і історичної форми при описі економічних явищ.

Представники історичної школи використали інший принцип на заміну ідеям універсальності людської природи – національний дух чи етос (звичай, нрав, характер), що одержав своє зовнішнє вираження в розвитку інституту права і політичному інституті, які впливають на формування індивідуальної поведінки і організацію народного господарства, а відповідно і національної системи бухгалтерського обліку. Зокрема Ф. Ліст в основу розробленої ним системи закладав національні особливості, збереження яких, на його думку, узгоджувалось з інтересами всього людства [2, с. 30].

В межах вищезазначеного способу дослідники виділяють окремі підходи до розвитку бухгалтерського обліку, які зводяться до врахування:

- конфліктів етнонаціональних економік (І.М. Саннікова);
- національно-культурних традицій (Л.А. Чайковська);
- національних соціо-ментальних особливостей (Н.М. Малюга);
- фактору культури (С.Дж. Грей, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера);
- історичного розвитку та національних традицій (О.М. Петрук);
- національного менталітету, української культури, вітчизняного досвіду (Ф.Ф. Бутинець);
- культурно-ментального середовища (Л.В. Чижевська);
- розвитку ринку капіталу та культурного впливу (К. Ноубс);
- культури (Т. Дупнік, С. Салтер, Н. Фінч, О. Ама, К. Напер, Ш.. Чанчани, А. Макгрегор);
- етнічної приналежності (Р. Баскервілл).

Особливою глибиною за даним напрямом в пострадянських країнах відрізняється дослідження проф. І.М. Саннікової<sup>1</sup>.

Значна увага проблемам впливу менталітету на організацію й ведення бухгалтерського обліку приділена в дослідженні проф. Л.В. Чижевської, яка, зокрема, зазначає, що розвиток світового бухгалтерського обліку як професійної діяльності відбувається з урахуванням накопиченого досвіду, розвитку облікової теорії, але має характерні особливості, які визначаються ментальними характеристиками окремої нації [7, с. 28]. На її думку

конкретні особливості менталітету різних націй дозволяють: визначати межі відповідальності бухгалтера; розробити дієві механізми регулювання бухгалтерського обліку; планувати професійне зростання бухгалтера, враховуючи культурно-ментальне середовище [7, с. 19].

Визначальним в розвитку бачень щодо впливу культури на розвиток бухгалтерського обліку був вихід у 1980 р. праці Г. Хофстеда "Вплив культури: міжнародні відмінності трудових цінностей", яку вважають основоположною в розвитку такого напрямку як етнометрія, що базується на порівняльному дослідженні ментальних цінностей та національних особливостей працівників та передбачає кількісну оцінку основних характеристик ментальності різних націй.

Хофстед Г. розробив власну методику для виявлення культурних універсалій (соціальних цінностей), що дозволяє охарактеризувати і описати переважаючі ціннісні системи людей різних країн і представників переважаючих етнічних груп: "дистанція влади", "уникнення невизначеності", "індивідуалізм", "маскулінність (мужність)". Пізніше до цих чотирьох показників був доданий п'ятий – "конфуціанський динамізм або довгострокова орієнтація".

Хоча дослідження Г. Хофстеда загалом не відносились до бухгалтерського обліку, однак вони стало основою для розробки у 1985 р. С.Дж. Греем концепції впливу культурного фактору (соціальних цінностей) на бухгалтерську субкультуру (див. нижче). Роботи С.Дж. Грея дали значний поштовх розвитку досліджень в даному напрямі.

Проф. К. Ноубс [25, с. 163], проаналізувавши погляди дослідників (Г. Мік, Ш. Саудагаран, С. Грей, Ф. Чой, Г. Мюллер, А. Белькаой, Р. Уоллес, Х. Гернон, Т. Дупнік, С. Салтер) щодо причин, які впливають на появу відмінностей в національних системах обліку та провівши їх аналіз, вивів загальну модель, яка визначає вплив міжнародних відмінностей на бухгалтерську практику, вона передбачає, що існуючі системи обліку потрібно ділити на два класи відносно специфіки розвитку відповідної країни. До першого класу слід віднести країни з самодостатньою культурою, в яких визначальним фактором розвитку системи обліку є рівень розвитку ринку капіталу з великою кількістю власників акцій ("outsiders"). До другого класу відносяться культурно-домінуючі країни, де розвиток системи обліку визначається культурним впливом.

Проте іноді і слабкий ринок капіталу може поступово розвиватись, чи деякі компанії можуть бути зацікавлені у виході на іноземні ринки капіталу. Це в свою чергу призводить до розвитку системи бухгалтерського обліку, і це одна з причин для існування більш ніж одного класу систем обліку в одній країні [25, с. 176]. Спрощена модель причин існування міжнародних відмінностей в обліку, запропонована К. Ноубсом наведена на рис. 1.

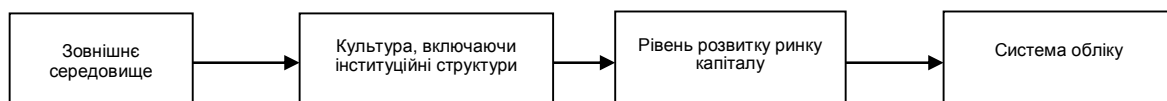


Рис. 1. Спрощена модель причин існування різноманітності в міжнародній обліковій практиці [25, с. 177].

Пов'язавши соціальні цінності з міжнародними правилами ведення обліку, можна прослідкувати відмінність між владою бухгалтерського обліку з одного боку – тобто ступінь, до якого такі системи визначені і передписані встановленим законом контролем чи

професійними засобами – і вимірюванням та характеристиками розкриття інформації з систем обліку, з іншого боку. Таким чином, бухгалтерські цінності можуть бути пов'язані з визначеними характеристиками системи бухгалтерського обліку (рис. 2).



Рис. 2. Взаємозв'язок соціальних цінностей, бухгалтерських цінностей та системи обліку [26, с. 50].

<sup>1</sup> Саннікова І.Н. Проблемы развития бухгалтерской субкультуры: диссертация на соискание ученой степени доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Саннікова Інна Николаевна. – Барнаул, 2006. – 413 с.

Відповідно кожна система обліку розвивається під впливом культури, що опосередковується через ринок капіталу. Однак які ж елементи системи бухгалтерського обліку змінюються під впливом культурного фактору? Можливо змінюється вся система в цілому, чи щось залишається незмінним, а деякі елементи системи модифікуються?

Для відповіді на це запитання пропонуємо скористатись розробленою нами концепцією подвійної науково-дослідної програми бухгалтерського обліку<sup>2</sup>, яка дозволяє виділити ядро системи бухгалтерського обліку – складові, які зберігаються без змін у всіх теоріях науково-дослідницької програми, та її захисний пояс, що утворюється з допоміжних гіпотез, які слід переробити чи повністю замінити, якщо це потрібно для забезпечення прогресивності існуючої програми бухгалтерського обліку. Застосування такої методології наукових змін дозволяє визначити, що впливу культурного фактору та подальшій модифікації піддається захисний пояс програми, який складається з форм звітності та методів оцінки об'єктів та систем калькулювання. Елементи, що модифікують, уточнюють “спростовуваний” захисний пояс називають позитивною евристикою програми.ф

**Консерватизм, як елемент системи обліку, що піддається впливу культурного фактору: теоретичні аспекти.** Одним із елементів позитивної евристики подвійної науково-дослідницької програми бухгалтерського обліку є принцип консерватизму (обачності), який, слідуючи запропонованій концепції,

Таблиця 1. Взаємозв'язок між бухгалтерськими вимірами Грея та культурними вимірами Хофстеда [13, с. 71].

Виміри бухгалтерських цінностей С.Дж. Грея	Культурні виміри Г. Хофстеда				
	Дистанція влади	Індивідуалізм	Маскулінність (мужність)	Уникнення невизначеності	Довгострокова орієнтація
Консерватизм	+	-	-	+	+
Одноманітність	+	-	?	+	+
Професіоналізм	-	+	?	-	-
Секретність	+	-	-	+	+

‘+’ – показує прямий зв'язок між ознаками.

‘-’ – показує інверсний зв'язок між ознаками.

‘?’ – показує, що зв'язок не встановлений.

За підходом С.Дж.Грея розвиток національних систем бухгалтерського обліку на рівні облікової субкультури можна представити в системі координат

змінюється задля забезпечення прогресивності подвійної науково-дослідницької програми, зокрема, під впливом культурного фактору.

Вплив культурного фактору на застосування консерватизму в бухгалтерському обліку можна проаналізувати за допомогою підходу, розробленого С.Дж.Греєм [21, с. 13], який виділив чотири виміри бухгалтерських цінностей, що можуть використовуватись для визначення субкультур системи обліку в конкретній країні: професіоналізм проти законодавчих приписів та контролю; одноманітність проти багатоманітності; консерватизм проти оптимізму; секретність проти прозорості. Перші два виміри стосуються влади та здійснення практики обліку на рівні країни, інші два виміри – стосуються вимірювання та розкриття бухгалтерської інформації на рівні країни.

Бухгалтерські цінності, що відносяться до кожного з вимірів, залежать від унікальних соціальних цінностей самої країни. Таким чином, бухгалтерські цінності, в свою чергу, активно діють на системи бухгалтерського обліку, а тому культурні фактори безпосередньо впливають на розвиток бухгалтерського обліку і систему фінансової звітності на рівні конкретної країни.

Запропоновані С.Дж.Греєм бухгалтерські цінності обліку базуються на соціальних цінностях, виділених Дж.Хофстедом. У 1995 р. Н.Бейдаун та Р.Дж.Уіллет показали взаємозв'язок між моделлю С.Дж.Грея та теорією Г.Хофстеда (табл. 1), що дозволило їм виділити концептуальну основу Хофстеда-Грея.

чотирьох бухгалтерських цінностей – “Секретність проти Прозорості” та “Оптимізм проти Консерватизму” (рис. 3).

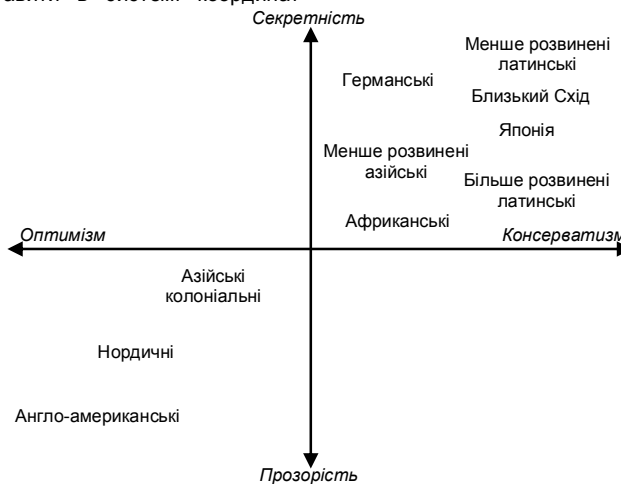


Рис. 3. Модель бухгалтерських цінностей [21, с. 13].

Бухгалтерську цінність “Оптимізм проти Консерватизму” С.Дж.Грей розглядає як надання переваги більш обережному підходу, щоб справлятися з невизначеністю майбутніх подій, на протизагу більш оптимістичному, вільному (laissez-faire), більш ризиковому підходу.

Проф. С.Дж.Грей також висунув гіпотезу, що чим вище знаходиться країна відносно усунення невизначеності і чим нижче відносно індивідуалізму, то тим вище країна повинна зайняти місце відносно консерватизму [21, с.10]. Підтвердженням цієї гіпотези, на нашу думку, є той факт, що прагнення до усунення невизначеності вимірює ступінь, в якому люди відчувають загрозу від невизначеності, неясних ситуацій, і ступінь, в якому вони намагаються уникнути таких ситуацій. Невизначеність в обліку виникла з введенням в національну систему обліку механізму професійного

<sup>2</sup> Легенчук С.Ф. Інтерпретація розвитку бухгалтерському обліку на основі науково-дослідницьких програм І. Лакатоса // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 3(12) – 2008. – С. 308-323.

судження, яке застосовується у випадку відсутності встановленого порядку обліку у нормативних актах у вигляді правил. Тому при виборі одного з альтернативних варіантів обліку для конкретного об'єкта бухгалтер стикається з невизначеністю подій. Обліковий консерватизм якраз і є такою концепцією, яка через заниження вартості активів і доходів та завищення вартості витрат і зобов'язань при їх оцінці, а також більшу готовність до визнання в обліку витрат і зобов'язань ніж активів і доходів усуває невизначеність в бухгалтерському обліку.

Модель впливу культурного фактору на формування національної системи обліку С.Дж.Грея піддавалась тестуванню щодо можливості її правомірності її застосування багатьма дослідниками.

Так, в результаті тестувань С.Б.Селтер та Ф. Нісвандер [29, с. 394] на основі аналізу даних 21 країни визначили, що модель С.Дж.Грея має значиму пояснювальну силу, вона є кращою в роз'ясненні актуальної практики складання фінансової звітності, однак є відносно слабкою в роз'ясненні існування професійних і регулюючих структур в залежності від культури. Удосконалення цієї моделі, на думку, авторів передбачає враховувати у якості основи, що визначає існування відмінностей між національними системами обліку, не лише фактор культури, а також і інші фактори. Для розширення дії моделі автори пропонують включити до неї такі фактори, як рівень розвитку, валовий національний продукт, економічні і політичні альянси.

На думку Н. Фінча [17, с. 29] емпіричні дослідження моделі С.Дж.Грея не демонструють жодних доказів, щоб підтримати цю гіпотезу.

Проф. Р. Баскервіл аналізувала не лише модель С.Дж.Грея, а також і підхід Г. Хофстеда. В результаті автор дійшла висновку, що використання культурних індексів Хофстеда, на яких базується модель С.Дж.Грея, не є правомірним. На її думку, дослідження Г. Хофстеда мали поверхневий та вибірковий характер, а тому запропоновані ним індекси мають бути розширені. Дослідники, які використовують ці індекси, мають бути готові вирішувати такі проблемні питання як: концепція нації проти культури; проблеми, властиві універсалістському підходу в антропології на початку ХХ ст. [12, с. 11]. Відповідно, необхідність удосконалення підходу Г. Хофстеда також передбачає й необхідність адекватного удосконалення моделі С.Дж.Грея.

Проф. Р. Уїллетт провів аналіз користувачів фінансової звітності та суб'єктів, які її готують, в Новій Зеландії та Індії, в проекції культурних цінностей обліку С.Дж.Грея. На основі результатів мультиваріативного аналізу він дійшов висновку, що гіпотеза С.Дж.Грея має підтвердження, однак недостатньо сильне. Стосовно консерватизму, як однієї із облікових цінностей, для підвищення щільності взаємозв'язку із культурними факторами при його розгляді, необхідно розглядати його в розрізі двох окремих орієнтацій – традиціоналістсько-прогресивної орієнтації та етичної орієнтації. Оскільки ці орієнтації є двома проявами різних (ортогональних) вимірів концепції консерватизму С.Дж.Грея [34, с. 24-25].

**Національні особливості застосування конвенції консерватизму.** За гіпотезою С.Дж.Грея консерватизм варіює залежно від країни, в межах від дуже консервативного підходу в країнах континентальної Європи (Франція, Німеччина) до дещо менш консервативного ставлення бухгалтерів (США, Великобританія) [21, с. 10]. Причинами таких відмінностей він визначив рівень розвитку ринків капіталу, відмінність рівня тиску заінтересованих користувачів, вплив податкового законодавства на бухгалтерів в конкретній країні.

Слід враховувати, що залежно від окремих видів консерватизму<sup>3</sup>, може змінюватись ступінь його "консервативності" в кожній окремій країні. Так, вищенаведену гіпотезу С.Дж.Грея стосовно умовного консерватизму підтверджують дослідження Р. Болла, С.П. Котарі та А. Робіна, які зазначають, що умовний консерватизм є вищим в країнах загального права (Австралія, Канада, Великобританія та США) ніж в країнах кодифікованого права (Франція, Німеччина і Японія) [11].

Для підтвердження існування відмінностей стосовно облікового консерватизму розглянемо національні особливості застосування цього принципу.

*Країни континентальної Європи* характеризуються високим рівнем кодифікації системи права. Одним із найтипівіших представників цієї групи країн є Німеччина. Принцип консерватизму проходить "червоною ниткою" крізь Німецьку систему регулювання бухгалтерського обліку.

В Німецьких GAAP принцип консерватизму (Vorsichtsprinzip) реалізований через наступні принципи:

1) Принцип нерівності. Всі очікувані втрати, які можуть виникати, необхідно відображати (навіть перед їх реалізацією) як борги до дати складання фінансової звітності, навіть якщо вони стануть відомими між датою фінансової звітності і датою складання річної фінансової звітності (§ 252 (1) No. 4 HGB, Imparitätsprinzip).

2) Принцип реалізації. Доходи можуть відображатись в звітності, якщо вони були "реалізовані" на дату складання фінансової звітності (§ 252 (1) No. 4 HGB, Realisationsprinzip) [19, с. 10].

Ґрунтовне дослідження особливостей реалізації принципу консерватизму в Німецьких стандартах обліку присвячене дослідження Я.В. Молотка, який зазначає, що згідно з принципом консерватизму (обачності) визнання підлягають всі очікувані збитки, що відносяться до періоду до складання балансу, навіть, якщо про них стало відомо після звітної дати, але прибуток визнається, тільки якщо він реалізований [4, с.106]. Якщо ринкова ціна виявляється нижчою за середню, необхідно провести переоцінку запасів. При цьому для сировини і матеріалів в якості ринкової ціни зазвичай береться ціна придбання (заміщення), а для готової продукції – ціна можливої реалізації. Особливістю німецької облікової практики є те, що якщо ціна заміщення нижче собівартості придбання, запаси повинні відображатись за ціною заміщення, навіть якщо чиста ціна можливої реалізації перевищує історичну (фактичну) собівартість, що впливає з принципу консерватизму (обачності). Крім того німецькі компанії мають можливість створення резервів під очікуване майбутнє зростання цін [4, с. 108].

Дослідники [3, с.388; 4, с.108] пояснюють характерний для німецького обліку консерватизм тісним взаємовпливом податкового та комерційного обліку, впливом факторів, пов'язаних з оподаткуванням. Внаслідок чого прибуток та активи як в торговому, так і в податковому балансі можуть відображатись тільки після того, як він сформувався, в той же час імовірнісні збитки і кредиторська заборгованість, якщо вони проглядаються достатньо ясно, повинні враховуватись в торговому балансі вже до того, як вони виникли.

Внаслідок цього деякі дослідники [1, с. 130], мабуть, відчуваючи "різкий контраст" у порівнянні з англосаксонською моделлю, зазначають, що німецькі національні стандарти обліку не пристосовані для реального відображення дійсної економічної ситуації в компанії і не задовольняють вимогам складання прозорої звітності для акціонерів.

<sup>3</sup> Класифікація облікового консерватизму, розроблена нами, яка дозволяє прослідкувати національні відмінності окремих його видів, що сформувались під впливом культурного фактору, наведена в праці "Сутність та види консерватизму в бухгалтерському обліку // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 2. – С. 68-77".

Ще однією особливістю обліку в Німеччині є відмінність рівня облікового консерватизму звітності підприємств та консолідованої звітності груп підприємств. Як зазначають І. Гончаров, Дж. Вернер та Й. Циммерманн [20] звітність підприємств є більш консервативною ніж звітність груп. Оскільки особисті управлінські інтереси і політичні витрати могли б заціпати консолідовані доходи більш високого ступеня, а управління ефективністю бізнесу оцінюється через них, тому консолідовані доходи є більш "видимими" в політичному процесі.

В Іспанії в останні роки відбувається зменшення консервативності обліку та підвищення оптимістичності оцінок або більш слабе уникнення невизначеності (за Г. Хофстедом), що пов'язано з розвитком креативного обліку в Іспанії. О. Амаг, Дж. Блейк, Ф. Врейт та Е. Оліверас підтвердили цю тенденцію, проаналізувавши 150 провідних Іспанських компаній, оприлюднених компанією "Ernst & Young" у 1995 р. Вони наводять наступні приклади цього: 1) Кількість компаній, що включають капіталізацію відсотків в необоротні активи збільшилася від 39 у 1992 р. до 44 у 1993 р.; 2) Кількість компаній, що капіталізують витрати на дослідження і розробки збільшилась з 39 у 1992 р. до 46 у 1993 р. [8].

В бухгалтерській практиці в Португалії, як зазначають Л.Ф. Ферейра, Х.М. Гарсія Лара та Т. Гонсалес, існує як умовний, так і безумовний консерватизм. Дослідники порівняли два види консерватизму в Португалії відносно двох таких полярних прикладів як Німеччина і Великобританія. За проведеним дослідженням було встановлено, що бухгалтерський облік в Португалії є менш консервативним ніж у Великобританії, що, на думку авторів, пояснюється наступним:

1) Британські компанії в середньому ймовірно менше відображають у звітності нематеріальні активи, і тому, в середньому є більшою ринкова вартість до балансової вартості.

2) Португальська фондова біржа є недостатньо ефективною, щоб визнавати вартість невідображеного гудвілу, тому у португальському випадку капіталізація ринку не може бути гарним показником внутрішньої вартості фірми [16, с. 184].

На відмінності, виявлені відносно консерватизму між Португалією і Німеччиною, та Великобританією має впливати обов'язкове впровадження МСФЗ (IFRS/IAS), що розпочалось від 2005 р. Проте, і це не усуне всіх відмінностей, оскільки через МСФЗ відбувається впровадження механізму оцінки активів за справедливою вартістю. Проте, рішення оцінки активів залежатиме від стимулів менеджера, які, ймовірно, відрізняються між країнами. Щодо умовного консерватизму, то ситуація є подібною. Менеджери в Німеччині мають зовсім інші стимули, ніж менеджери у Великобританії. Тоді як менеджери у Великобританії прагнуть управляти зростанням доходів, щоб досягти певного рівня доходу за період, то в Німеччині вони більше турбуються про низькі обсяги доходів через необхідність виплати дивідендів, сплати податків, оплати інвестиційних полісів тощо. Ці стимули не зникають з впровадженням IFRS, а тому відмінності залишаються. Стимули менеджерів в Португалії, ймовірно, є ближчими до німецьких менеджерів, також є подібною інституційна структура і структура власності фірм [16, с. 166-167].

До країн з кодифікованим правом також відносять Японію. Як зазначають проф. Ф.Д.С. Чой та Г.К. Міік, щоб зрозуміти японський облік, необхідно зрозуміти японську культуру, практику ведення бізнесу та її історію [14, с. 80]. Відповідно, такі значні культурні та релігійні відмінності японців впливають на особливості реалізації концепції консерватизму в країні.

Японський облік характеризується високим рівнем консерватизму. Так, в Японії, майно досить часто недооцінюється, а зобов'язання переоцінюються компанією. Така практика зменшує попит на дивіденди і

захищає кредиторів у випадку настання дефолту [24, с. 46]. І як наслідок, вона досить часто критикується за односторонню упередженість до несприятливих доходів [23] або за те, що зумовлює виникнення асиметричності облікової інформації, внаслідок чого остання стає непридатною для інвесторів [32, с. 35].

У порівнянні з МСФЗ японські загальноприйняті стандарти бухгалтерського обліку (J-GAAP) є більш консервативними в частині обліку фінансових інструментів (в частині визначення ризиків), в частині зменшення корисності активів, в частині амортизації гудвілу, яка є дозволеною, та в частині визнання витрат на дослідження та розробки у складі витрат незалежно від їх відповідності критеріям визнання активами [28, с. 12-13].

За гіпотезою С.Дж. Грея найменш консервативними є англосаксонські країни – США, Великобританія та Австралія. Так, в США конвенція консерватизму виділяється в положенні про концепції фінансового обліку № 2 "Якісні характеристики бухгалтерської інформації", яка є однією із складових достовірності (reliability), як характеристики фінансової звітності.

Існування такої конвенції як консерватизм в фінансовому обліку та звітності пов'язано з тим, що бізнес і економічна діяльність здійснюються в умовах невизначеності, що передбачає їх здійснення з обачністю. З тих пір як перевага надається "можливим помилкам у вимірюванні в напрямі применшення ніж перебільшення чистого доходу і чистих активів" передбачається упередженість у фінансовій звітності, консерватизм має тенденцію суперечити якісним характеристикам, таким як репрезентаційна достовірність, нейтральність і порівнянність (включаючи послідовність).

Консерватизм в фінансовій звітності не повинен означати умисне, послідовне применшення вартості чистих активів і прибутку. Крайній спосіб уникати нанесення шкоди інвесторам, що створюється неблагонадійним повідомленням, полягає у намаганні гарантувати що те, що відображено в звітності, представляє те, що під цим слід розуміти [30, с. 23-24]. Відповідно, в США до консерватизму ставляться не як до концепції, яка дозволяє уберезити користувачів фінансової звітності від невизначеності та ризику, а фактично як до певного "облікового атавізму", який з одного боку існує і має використовуватись, а з іншого – суперечить певним якісним характеристикам і новим концепціям, що вже досить широко використовуються в системі GAAP, наприклад, концепції справедливої вартості.

У Великобританії концепція консерватизму з 1971 р. визначалась Положенням про стандарти облікової практики 2 "Розкриття облікової політики", яке у 2000 р. було замінено Стандартом фінансової звітності (СФЗ) 18 "Облікова політика". За цим стандартом у звіт про прибутки та збитки може бути включено лише реалізований в балансі прибуток. У випадку виникнення конфлікту концепції обачності із концепцією нарахування за британськими стандартами попередня має більшу силу.

Визначальним щодо застосування концепції консерватизму в обліку у Великобританії було функціональне призначення обліку в цій країні. Як зазначають Д. Коттер та Р. Донеллі, на розвиток консервативно-орієнтованого обліку у Великобританії вплинула управлінська роль фінансової звітності. Це визначено в Рекомендаціях з бухгалтерських принципів № 15 Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) випущених у 1952 р., в яких зазначається, що "первинна ціль ведення поточних рахунків підприємства – представляти інформацію учасникам, показуючи, як використовуються їх фонди та які прибутки одержані від такого використання" [15, с. 18]. Відповідно до такого трактування функції бухгалтерського обліку відбувається формування певної пріоритетності якісних характеристик облікової інформації. Так, превалюючими характеристиками є

надійність та об'єктивність, аніж достовірність та своєчасність. Прикладами застосування такого підходу є порядок визнання гудвілу при придбанні та внутрішньогенерованого гудвілу. За СФЗ 10 "Гудвіл та нематеріальні активи" різниця між вартістю придбання та вартістю чистих активів автоматично визнається як гудвіл, а внутрішньостворені нематеріальні "активи" – внутрішньогенерований гудвіл – визнається у складі витрат підприємства.

Іншим визначальним фактором, що свідчив про достатню консервативність обліку у Великобританії було використання в основі британських стандартів оцінки на основі історичних затрат. Як зазначають Д. Коттер та Р. Донеллі, [15, с. 18], хоча деякі компанії і використовували альтернативні методи оцінювання, що передбачено СФЗ 15 "Відчутні необоротні активи", однак

Таблиця 2. Значення облікового консерватизму британських компаній за 1987-2000 р.<sup>4</sup>

1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
-0,147	-0,209	-0,186	-0,167	-0,10	0,044	0,352	0,47	0,418	0,419	0,398	0,216	-0,056	-0,159

Дані табл. 2 показують, що з 1994 р. починається поступове але постійне зменшення значення показника консерватизму, що підтверджує зміну пріоритетів британських менеджерів стосовно проведення оцінки активів – відбувається поступовий перехід від обачного оцінювання до оцінки за справедливою вартістю.

В Австралії, де традиційно (в дусі теорії "СОСОА" Р.Дж. Чемберса) дозволено надмірна переоцінка активів та існують інші ліберально-національні особливості обліку, можна виявити відхід від консервативного підходу. Свідченням цього є результати дослідження Н.Фінчем 100 австралійських компаній-лідерів стосовно кількості списаного ними гудвілу. Дослідник встановив, що в цілому, загальний обсяг списаного гудвілу становив 0,02% від загальної вартості гудвілу [18]. Така політика стосовно гудвілу призводить до збільшення прибутків та зростання ринкової вартості підприємств, та є "антиконсервативною" за своєю сутністю.

Стосовно особливостей застосування консерватизму в країнах Східної Європи, то можна виділити загальну тенденцію – орієнтацію на застосування концепції обачності за МСФЗ. З поступовою зміною ролі і значимості цього принципу в МСФЗ, відбувається адекватне реформування підходів щодо його застосування в НСБО окремих країн. Яскравим прикладом чого може бути Україна.

До нашого часу в Народній республіці Китай (НРК) конвенція консерватизму повністю ще не прийнята, хоча уряд в останні роки здійснив значну кількість кроків в сторону перетворення системи обліку. На сьогодні відсутні явні докази необхідності впровадження консерватизму в систему обліку та способи такого впровадження, хоча на порядок денний давно поставлено питання гармонізації обліку в НРК з системами обліку розвинених індустріальних країн. Існуючий стан обліку в НРК – при частковій гармонізації з МСФЗ, ускладнює вихід інвесторів на китайський ринок. Деякі дослідники наголошують на тому, що консерватизм особливо необхідний для китайських підприємств, які знаходяться в державній власності, де менеджери збільшують прибуток для виконання цілей, поставлених державою.

На думку Х. Хуанга впровадження концепції консерватизму в національну систему обліку НРК необхідно проводити на основі емпіричних досліджень та дослідження попиту користувачів облікової інформації [22, с. 47].

Для країн Африки стосовно консерватизму характерною також є тенденція, що в країнах кодифікованого права (Єгипет), реалізація консерватизму є набагато більшою, ніж в країнах загального права (Кенія, Нігерія, ПАР, Зімбабве). Як зазначають М. Тумнде та Ч. Елад [33, с. 4] в африканських

їх використання обмежувалось активами нерухомоті. Внаслідок чого автори зазначають, що фінансова звітність, що складалась на основі британських стандартів, мала значний консервативний відтінок. Однак починаючи з середини 90-х рр. радою з бухгалтерських стандартів був взятий курс на відображення прибутків та збитків за справедливою вартістю, в результаті чого на думку авторів, бухгалтерський баланс перетворився на звіт "про нездійснені витрати".

Для підтвердження такої "антиконсервативної" тенденції розвитку британських стандартів Д. Коттер та Р. Донеллі провели дослідження 1717 британських компаній, акції яких перебували в листингу, та розрахували показник консерватизму компаній за 1987-2000 рр. за методикою Кс.Дж. Жанга на основі здійснення менеджерами цих компаній облікової політики (табл. 2).

Дані табл. 2 показують, що з 1994 р. починається поступове але постійне зменшення значення показника консерватизму, що підтверджує зміну пріоритетів британських менеджерів стосовно проведення оцінки активів – відбувається поступовий перехід від обачного оцінювання до оцінки за справедливою вартістю.

Особливо щільний зв'язок між застосуванням консерватизму в системі обліку та культурним фактором можна прослідкувати на основі аналізу системи обліку країн зони поширення Ісламу. Оскільки культура впливає на бухгалтерські цінності, то і релігія, як одна зі складових культури, має значний вплив на них.

В країнах зони поширення Ісламу конвенція бухгалтерського консерватизму не застосовується, оскільки суперечить одному із культурних факторів розвитку ісламської моделі бухгалтерського обліку – Закаят (zakah) – обов'язку сплати податку на багатство.

Застосування конвенції консерватизму в обліку передбачає в більшості випадків відображення активів і доходів за нижчою вартістю, що передбачає зменшення зобов'язань Закаят. Однак сплата Закаят, як зазначає Ш. Рахман [27] є одним з найважливіших релігійних обов'язків Мусульман, тому вони повинні бути обережними, щоб не занизити їх майно і не завищити їх пасиви. Про це також зазначає С. Аскарі<sup>5</sup>: "метод оцінки, рекомендований більшістю ісламських юристів для розрахунку Закаят має базуватись на основі ціни продажу (чистої реалізаційної вартості). А вартість, розрахована на основі затратного підходу чи на основі історичних затрат не відповідає цілям Закаят" [9, с. 9]. Тобто реалізована в МСФЗ конвенція консерватизму не може використовуватись для оцінки Закаят, а відповідно і в цілому в Ісламській моделі бухгалтерського обліку.

До такого ж висновку, порівнюючи цінності Ісламу з соціальними цінностями, виділеними Г. Хофстедом, дійшли М. Сулейман та Р. Уїллетт: "Ісламська схильність щодо допущення невизначеності і рівності визначає слабку дистанцію влади та невисокий рівень уникнення невизначеності як дві провідні культурні цінності. Відповідно, Ісламське суспільство відає перевагу більш прозорій політиці розкриття інформації і менш консервативній практиці оцінки, більшій варіативності при складанні звітності" [31, с. 21, 25].

Використовуючи комбінацію підходів С.Дж. Грея та М.Х.Б. Перери та класифікацію соціальних цінностей за Г. Хофстедом для аналізу облікової практики в Ісламських країнах С. Аскарі розробив наступну модель (рис. 4).

<sup>4</sup> Значення показника консерватизму більше нуля означає, що компанії в цілому приймали консервативні рішення відносно оцінки активів балансу. Значення показника консерватизму менше нуля свідчить про більш агресивну політику компанії в оцінці активів.

<sup>5</sup> С. Аскарі у 2001 р. захищена дисертація на тему "Вплив ісламської культури на бухгалтерські цінності і практику обліку в мусульманських країнах".

Теорія С.Дж. Грея	Ісламські бухгалтерські цінності	Ісламська облікова практика
Професіоналізм / Законодавчий контроль	Професіоналізм	Високий рівень реалізації повноважень
Одноманітність / Багатоманітність	Багатоманітність	Примусове здійснення
Консерватизм / Оптимізм	Середина	Середні оцінки
Секретність / Прозорість	Прозорість	Високий рівень розкриття інформації

Рис. 4. Взаємозв'язок соціальних цінностей, ісламських бухгалтерських цінностей та облікової практики в ісламських країнах

Сполучення в єдине ціле підходів С.Дж. Грея, М.Х.Б. Перери та теорії соціальних цінностей Г. Хофстеда дозволило автору виділити Ісламські бухгалтерські цінності, які мають бути покладені в основу розробки та удосконалення Ісламської моделі бухгалтерського обліку, зокрема, і в частині принципу консерватизму.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

1. Велике значення на застосування принципу консерватизму в облікових законодавствах країн світу відіграє фактор культури. Тобто, звичаї і традиції користувачів інформації щодо ведення бухгалтерського обліку на основі такого принципу. Однак чи хтось з вітчизняних вчених досліджував особливості українського менталітету стосовно готовності сприймати облікову інформацію із застосуванням певного рівня консерватизму? Чи готові українці сприймати оцінку активів і зобов'язань за справедливою вартістю, яка активно впроваджується в національні П(С)БО? Ці питання потребують вирішення шляхом проведення глибоких міждисциплінарних досліджень.

2. "Формула" таких міждисциплінарних досліджень, в площині "культура-облік" повинна мати наступний вигляд:

- провести дослідження з приводу визначення ціннісних показників Г. Хофстеда по Україні, хоча така наукова робота потребує значних грошових коштів.
- використовуючи розраховані ціннісні показники та модель С.Дж. Грея виявити бухгалтерські цінності в Україні, зокрема, у вимірі "консерватизм проти оптимізму".
- сформулювати модель обліку в Україні з врахуванням виділених бухгалтерських цінностей.

Проведення таких досліджень дозволить сформувати таку систему обліку, яка відповідатиме національним звичаям і традиціям та враховуватиме особливості економічної ментальності української нації.

3. Зважаючи на те, що модель С.Дж. Грея піддається критиці, а дослідники пропонують розглядати інші фактори, які впливають на існування відмінностей в НСБО, відповідно, вони також мають враховуватись в якості причин, що зумовлюють розвиток теорії бухгалтерського обліку. Вважаємо, що одним із таких факторів є рівень розвитку вітчизняного ринку капіталу.

**Список використаної літератури:**

1. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. / "Horvath & Partners"; пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 269 с. 2. Лист Ф. Национальная система политической экономии. Составление и предисловие В.А. Фадеева. / Ф. Лист. – М.: Издательство "Европа", 2005. – 383 с. 3. Менеджмент и рынок: германская модель. Учебное пособие / Под ред. проф. У. Рора и проф. С. Долгова. – М.: Издательство БЕК, 1995. – 480 с. 4. Молоток Я.В. Консерватизм как основной принцип бухгалтерского учета: опыт Германии / Я.В. Молоток // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 8. – С. 108. 5. Санникова И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Санникова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2008. – № 8. – С. 9-12. 6. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Чайковская Любовь Александровна. –

Москва, 2007. – 57 с. 7. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економ. наук: спец. 08.00.09. "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / Чижевська Людмила Віталіївна. – Київ, 2007. – 38 с. 8. Amat O., Blake J., Wraith Ph., Oliveras E. Dimensions of national culture and the accounting environment - the Spanish case. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.oriolamat.cat/articleseng.html](http://www.oriolamat.cat/articleseng.html) 9. Askary S. Accounting Measurement in the Religious Perspective: Conservatism or Optimism? – Burwood, Australia School of Accounting, Economics and Finance. Faculty of Business and Law Deakin University, 2006. – 11 p. 10. Baker C.R., Barbu E.M. The evolution of research on international accounting harmonization: an historical and institutional perspective / C.R. Baker, E.M. Barbu // School of Business. Adelphi University. 2004. – 44 p. 11. Ball R., Kothari S.P., Robin A. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings // Journal of Accounting and Economics. – 2000. – № 29 (1). – P. 1-51. 12. Baskerville R.F. Hofstede never studied culture // Accounting, Organizations and Society. – 2003. – № 28. – P. 1-14. 13. Baydoun N. Willett R. Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries // ABACUS, Vol. 31, No. 1, 1995. – P. 67-91. 14. Choi F.D.S., Meek G. International Accounting. Fifth edition. "Prentice Hall", 2005. – 528 p. 15. Cotter D., Donnelly R. Conservative accounting, the book-to-market ratio and stock returns. Research report № 91. – London, Certified Accountants Educational Trust, 2006. – 59 p. 16. Ferreira L.F., Garcia Lara J.M., Goncalves T. Accounting Conservatism in Portugal: Similarities and Differences Facing Germany and the United Kingdom / L.F. Ferreira, J.M. Garcia Lara, T. Goncalves // RAC, 2a. Edição Especial. – 2007. – P. 163-188. 17. Finch N. Testing the theory of cultural influence on international accounting practice / Nigel Finch // Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies. – 2007. – Volume 12, Number 1. – P. 27-30. 18. Finch N. Intangible assets and creative impairment - an analysis of current disclosure practices by top Australian firms / Nigel Finch // Macquarie Graduate School of Management. MGSM working papers in management. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mgsm.edu.au/research> 19. Fischer R., Hoffmann M.A. Change of Paradigms in Financial Accounting? Technical accounting to German GAAP and US GAAP. – Munchen: Swiss Re Germany AG, 2002. – 89 p. 20. Goncharov I., Werner J.R., Zimmermann J. Legislative Demands and Economic Realities: Company and Group Accounts Compared. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=880128](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=880128). 21. Gray S.J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally / S.J. Gray // Abacus. – 1988. March. – P. 1-15. 22. Huang H. Analysis on the background of applicability of the conservatism convention / H. Huang // Journal of Modern Accounting and Auditing. – 2006. – Vol. 2, No. 6 (Serial No. 13). – P. 46-49. 23. Kawamura Y. J-GAAP: General Principles. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://accountingdiaryin-japan.blogspot.com/2007/07/j-gaap-general-principles.html> 24. Kieso D., Weygandt J. Warfield T. Intermediate Accounting. Wiley, New York, NY. 11th edition, 2004. – 1392 p. 25. Nobes C.

Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting / Cristopher Nobes // *Abacus*. – 1998. – Vol. 34. No 2. – P. 162-187.

26. *Radebaugh L.H., Gray S.J., Black E.L.* International Accounting and Multinational Enterprises. 6th Edition Provo. 2006. – 520 p.

27. *Rahman Sh.* Islamic Accounting Standards in retrospect. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.IFEW.com/insight>

28. Report on the Internationalization of Business Accounting in Japan. Study Group on the Internationalization of Business Accounting Ministry of Economy, Trade and Industry, 2004. – 23 p.

29. *Salter S.B., Niswander F.* Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray's theory / S.B. Salter, F. Niswander // *Journal of International Business Studies*. – 1995. – Vol. 26. № 2. – P. 379–397.

30. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Financial Accounting Standards Board. 2008. – 37 p.

31. *Sulaiman M., Willett R.* Using the Hofstede-Gray framework to argue normatively for an extension of Islamic Corporate Reports / M. Sulaiman, R. Willett // *International Islamic University Malaysia Working Paper*. – 2002. – No.

005. – P. 1-39.

32. The Discussion Paper "Conceptual Framework of Financial Accounting". Accounting Standards Board of Japan, 2006. – 50 p.

33. Uniform Act organizing and harmonizing undertakings' accounting systems in the Signatory States to the treaty on the harmonization of business law in Africa. With commentaries of M. Tumnde, Dr Ch. Elad. *Juriscopie*. 2007. – 46 p.

34. *Willett R.* An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs / Roger Willett // *Queensland University of Technology Working Paper*. – 2002. – No. 003. – P. 1-41.

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – к.е.н., доцент, заступник завідувача кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку в постіндустріальній економіці;
- застосування енерго-ентропійного підходу в бухгалтерському обліку;
- розвиток теорії зовнішнього середовища в бухгалтерському обліку