

Dr. sc. Ivo Mijoč¹
Dr. sc. Tadija Vrdoljak²

UDK 657.4:168.2
Prethodno priopćenje

MEĐUNARODNE KLASIFIKACIJE RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA KAO POSLJEDICA UTJECAJA RAZLIČITIH ČIMBENIKA OKRUŽENJA

SAŽETAK

Kao posljedica djelovanja različitih čimbenika okruženja nastali su računovodstveni klasteri, koji obuhvaćaju iste ili slične zemlje promatrano kroz kriterije vrednovanja (mjerjenja) i objavljivanja, što za posljedicu ima grupiranje, odnosno klasterizaciju, računovodstvenih sustava unutar sličnih ili istih grupa, subgrupa i klastera. Osnovno načelo grupiranja računovodstvenih sustava unutar određenih klastera podrazumijeva slične računovodstvene prakse, ponajprije, prakse mjerjenja (vrednovanja) pozicija i objavljivanje informacija u financijskim izvještajima. Razina mjerjenja i količina objavljivanja informacija povezana je s čimbenicima okruženja, prvenstveno, s čimbenikom kulturalnog naslijeđa, koji prema iznesenim tvrdnjama mnogobrojnih autora ima presudno značenje. Ukoliko se računovodstvene prakse uspoređivanih zemalja promatraju prema navedenom čimbeniku, tada je moguće oblikovati najmanje dva, odnosno više klastera što je signifikatno u svijetu financijskog izvještavanja budući da i danas postoje prijepori na relaciji IASB-FASB.

Gljučna riječi: klasterizacija, računovodstveni sustavi, induktivne klasifikacije, deduktivne klasifikacije, hijerarhijske klasifikacije.

1. Uvod

Ne postoje dvije zemlje s identičnom praksom računovodstvenog izvještavanja. Svaka zemlja ima jedinstveni splet (mix) vanjskih čimbenika, koji zajedno utječu na obrazac razvoja računovodstva u pojedinoj zemlji. (Mueller, Gernon i Meek, 1987:16). Stoga se razumijevanje računovodstvenih sustava, u smislu razvoja, nastanka i prakse,

najbolje može predočiti sustavima grafičkih prikaza, odnosno procesom shema klasifikacija. Proces klasifikacije treba pomoći u opisivanju i uspoređivanju međunarodnih računovodstvenih sustava na način promicanja boljeg razumijevanja složene stvarnosti računovodstvene prakse. Pregled (sheme) klasifikacija pridonosi poboljšanju razumijevanja sličnosti i različitosti nacionalnih sustava, razvoja pojedinih nacionalnih računovodstvenih sustava i potencijala za promjene te razloga dominantnih utjecaja pojedinih nacionalnih sustava u odnosu na slične ili različite računovodstvene sustave navode autori Rade-

baugh, Gray i Black (2006:35). Navedeno treba promatrati kao bitan čimbenik konvergencije/divergencije praksi financijskog izvještavanja.

Saudagaran (2004:20) navodi kako je objekt klasifikacije (tzv. proces klasterizacije), međunarodnoga financijskog izvještavanja, grupiranje zemalja prema zajedničkim obilježjima i razlikovnim značajkama nacionalnih sustava. Klasifikacijski procesi predstavljaju temeljnu strukturu računovodstvenog sustava izoštravanjem sličnosti i različitosti pomoću opisa i analiza, čime se poboljšava razumijevanje složene računovodstvene strukture i prakse iz nekoliko razloga. Na nove okolnosti zemlje reagiraju na slične načine na temelju čega se mogu predvidjeti računovodstveni problemi i rješenja poučeni iskustvom drugih zemalja u istoj skupini. Zatim zemlje u razvoju koje nemaju sredstava za izradu vlastitih računovodstvenih standarda mogu uočiti određeni klaster, koji može poslužiti kao model za razvoj vlastitih nacionalnih standarda. Nadalje modeli klasifikacija mogu pomoći organizacijama kao što su Međunarodni odbor za računovodstvene standarde (IASB) u procesu globalnog usklađivanja. U konačnici problemi komunikacije financijskog izvještavanja teži su prilikom izvještavanja preko grupa nego unutar grupe posebno za multinacionalne kompanije primarno zainteresirane za privlačenje stranih ulagača. Kako bi se ostvario uvjet priljeva investicija, multinacionalne kompanije trebaju osigurati dodatna objavljivanja za korisnike financijskih izvještaja iz zemalja izvan klastera.

2. Međunarodne klasifikacije računovodstvenih sustava

2.1. Induktivne klasifikacije

Postojeće klasifikacije računovodstvenih sustava, uvažavajući međusobne različitosti i sličnosti mogu se generalizirati u tri velike skupine: (1) induktivne klasifikacije, (2) deduktivne klasifikacije i (3) hijerarhijske klasifikacije (Radebaugh et al (2006:36-38), Roberts et al (2008:257-258)).

2.1.1. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Nair i Franku (1980)

Induktivni pristup analizira specifičnosti računovodstvenih pravila i praksi velikog broja zemalja, tvrdi Roberts et al. (2008:260). Sveukupnost istraživanja značajnih karakteristika izdvojenih klasifikacija računovodstvenih sustava u svijetu. Najvažniji doprinos razvoju induktivnih klasifikacija omogućili su Nair i Frank (1980), koji su statistički analizirali računovodstvene prakse u 44 zemlje na temelju empirijskih razlika između mjerjenja i objavljivanja. (Gray, 1998:3). Naime Nair i Frank (1980) koristili su podatke provedenog istraživanja PriceWaterhouse (PWC) iz 1973. i 1975. godine o računovodstvenim načelima i praksi izvještavanja. U istraživanju 1973. promatralo se 233 načela i praksi (86 praksi objavljivanja i 147 praksi mjerjenja) u 38 zemalja, dok istraživanje iz 1975. godine uzima u obzir podatke novih osam zemalja i 264 načela (102 prakse objavljivanja i 162 prakse mjerjenja) u 46 zemalja (Bermuda, Danska, Grčka, Iran, Malezija, Nigerija, Norveška i Zair). Istraživanjem iz 1973. promatrane su računovodstvene prakse u šest kategorija: obvezno (100 %), većina (75 %), otprilike polovica (50 %), manjina (25 %), bez primjene (0 %) i nije dopušteno (0 %) u odnosu na istraživanje iz 1975., kada je dodana sedma kategorija: nije pronađeno u praksi (0 %). Logičnost upotrebe kategorija otkrivanja i mjerjenja nalazi opravdanost u nekoliko sljedećih činjenica. Primjerice, Zakon o trgovačkim društvima, iz 1948. i 1967., određuje praksu objavljivanja u nadležnosti Odjela za trgovinu i industriju dok praksu mjerjenja uređuju i propisuju računovodstveni standardi. Zatim praksa mjerjenja ima primjenu kod širokog spektra subjekata dok se praksa objavljivanja odnosi na računovodstvene kategorije poput izvještavanja po segmentima i zaradama po dionici.

Na temelju faktorske analize podataka, iz 1973. godine, u kategoriji prakse mjerjenja promatrane zemlje mogu se raspodijeliti kako je prikazano tablicom 1. Iz navedene tablice mogu se pretpostaviti sljedeće skupine (modeli)³ zemalja:

3 Sličnu klasifikaciju zemalja ponudili su Mueller, Gernon i Meek (1987) razlikujući tri računovodstvena klastera (modela): (1) britansko-američki model, (2) kontinentalni model i (3) južnoamerički model. Ukoliko se pretpostavi spajanje prve i četvrte skupine (klastera) prema Nairu i Franku (1980), može se uočiti, gotovo, identična klasifikacija međunarodnih računovodstvenih sustava prema navedenim autorima. S druge strane, Mueller u članku „Accounting Principles Generally

1 Dr. sc. Ivo Mijoč, Ekonomski fakultet u Osijeku, Katedra za financije i računovodstvo, imijoc@efos.hr

2 Dr. sc. Tadija Vrdoljak, Konzum d.d., tadija.vrdoljak@konzum.hr

Tablica 1. Skupine zemalja prema praksi mjerenja i objavljivanja iz PWC podataka 1973. godine i 1975. godine

	Grupa I	Grupa II	Grupa III	Grupa IV	Grupa V	Grupa VI	Grupa VII
1. skupina skupine zemalja prema praksi mjerenja iz 1973. godine	Australija	Argentina	Belgija	Kanada			
	Bahami	Bolivija	Francuska	Japan			
	Fidži	Brazil	Njemačka	Meksiko			
	Jamajka	Čile	Italija	Panama			
	Kenija	Kolumbija	Španjolska	Filipini			
	Nizozemska	Etiopija	Švedska	SAD			
	Novi Zeland	Indija	Švicarska				
	Pakistan	Paragvaj	Venecuela				
	Irska	Peru					
	Rodezija	Urugvaj					
	Singapur						
	Južna Afrika						
	Trinidad&Tobago						
VB							
2. skupina skupine zemalja prema praksi objavljivanja iz 1973. godine	isto	Bolivija	Belgija	Kanada	Argentina	Švedska	Švicarska
		Njemačka	Brazil	Meksiko	Čile		
		Indija	Kolumbija	Nizozemska	Etiopija		
		Japan	Francuska	Panama	Urugvaj		
		Pakistan	Italija	Filipini			
		Peru	Paragvaj	SAD			
			Španjolska				
3. skupina skupine zemalja prema praksi mjerenja iz 1975. godine	1. skupina + Iran	1. skupina + Grčka	1. skupina + Danska	1. skupina + Bermuda	Čile		
	Malezija	Italija	Norveška	Venecuela			
	Nigerija	Pakistan	Zair				
		Panama					
4. skupina skupine zemalja prema praksi objavljivanja 1975. godine	Belgija	Australija	Bahami	Bermuda	Argentina	Danska	Italija
	Bolivija	Etiopija	Njemačka	Kanada	Indija	Norveška	Švicarska
	Brazil	Fidži	Japan	Jamajka	Iran	Švedska	
	Čile	Kenija	Meksiko	Nizozemska	Pakistan		
	Kolumbija	Malezija	Panama	Irska	Peru		
	Francuska	Novi Zeland	Filipini	Rodezija			
	Grčka	Nigerija	SAD	VB			
	Paragvaj	Singapur	Venecuela				
	Španjolska	Južna Afrika					
	Urugvaj	Tinidad&Tobago					
	Zair						

Izvor: Nair i Frank, (1980), *The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications. Accounting Review [serial on the Internet], [cited June 19, 2010]; 55(3), p. 429, 431, 433, 436.*

(1) skupina I: britanski model, (2) II: južnoamerički model, (3) skupina III: kontinentalni europski model i (4) skupina IV: američki model.

Velika Britanija, SAD i Nizozemska najznačajniji su predstavnici britansko-američkoga klastera. Osnovna je značajka računovodstva u navedenim zemljama orijentiranost potrebama investitora i vjerovnika. Karakteristična su za navedene zemlje velika razvijena tržišta dionica i obveznica, gdje subjekti i mnogobrojne multinacionalne korporacije podižu velike količine kapitala. Razina obrazovanja iznimno je visoka, a korisnici financijskih informacija nastoje biti prilično sofisticirani. (Mueller, Gernon, Meek, 1987:17-18). U kontinentalni klaster uključena je većina zemalja kontinentalne Europe i Japan. Karakteristično je za kontinentalni klaster to što predmnijeva bliske veze i odnose subjekta s bankama budući da banke osiguravaju većinu potreba neograničenim izvorom kapitala. Računovodstvo podliježe strogoj zakonskoj formi s tendencijom konzervativizma. Računovodstvo nije primarno usmjereno na potrebe donošenja odluka kreditora (banki) umjesto toga računovodstvo zadovoljava zahtjeve države i podržava makroekonomski plan vlade. (Mueller, Gernon, Meek, 1987:18). Treći model uključuje većinu zemalja Južne Amerike, koje imaju zajedničko nasljeđe i jezik – španjolski, osim Brazila. Razlikovna karakteristika južnoameričkog modela u odnosu na britansko-američki i kontinentalni modela jest uporna uporaba računovodstvenih prilagodbi na inflaciju budući da je već prije naglašeno kako južnoameričke zemlje imaju veliko iskustvo suočavanja s inflacijom. Računovodstvo je orijentirano prema potrebama državnih planera, a poslovni subjekti izvještavanju prema

Accepted in the United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere" iz 1968. godine navodi sljedeće moguće oblike klasifikacije računovodstvenih sustava s obzirom na različitosti utjecaja poslovnog okruženja: (1) klaster SAD/Kanada/Nizozemska, (2) klaster zemalja Britanskog Commonwealtha, (3) klaster Njemačka/Japan, (4) klaster kontinentalna Europa (bez Njemačke, Nizozemske i Skandinavskih zemalja), (5) klaster skandinavskih zemalja, (6) klaster Izrael/Meksiko, (7) klaster južnoameričkih zemalja, (8) klaster zemalja u razvoju Bliskog i Dalekog istoka, (9) klaster afričkih zemalja i (10) klaster komunističkih zemalja. (Choi, Mueller, 1992:32-33).

jedinstvenoj (uniformiranoj) računovodstvenoj praksi. (Mueller, Gernon, Meek, 1987:18). Ista metodologija statističkih tehnika primijenjena je na podacima iz 1973. godine u kategoriji prakse objavljivanja. Dobiveni rezultati omogućili su raspored zemalja kako je prikazano tablicom 1. Identičan postupak ponovljen je 1975. godine na temelju dostupnih podataka PWC istraživanja u dvije kategorije: praksa mjerenja i praksa objavljivanja. Praksa mjerenja omogućila je klasterizaciju zemalja s promatranog aspekta (tablica 1.) u sljedeće proširene skupine (klaster) u odnosu na skupine iz 1973. godine: (1) skupina I: britanski model, (2) skupina II: južnoamerički model/južnoeuropski model, (3) skupina III: model sjeverne i srednje Europe, (4) skupina IV: američki model i (5) skupina V: Čile. Analizirana praksa objavljivanja 1975. u odnosu na 1973. godine dodatno je proširena s osam zemalja. Skupine zemalja prema praksi objavljivanja PWC podataka 1975. godine prikazane su tablicom 1.

Choi i Mueller (1992:38) zaključuju iz provedog istraživanja Naira i Franka kako postoji jasna tendencija usklađivanja računovodstvene prakse između analiziranih podataka iz 1973. i 1979. na temelju PWC istraživanja. S druge strane na temelju promatranja prakse objavljivanja analizom podataka iz 1975. nemoguće je dokazati sličnosti na uvjerljiv način ili ponuditi ispravno objašnjenje. Jedan od problema s opisanom vrstom istraživanja jest nedostatak pouzdanosti i relevantnosti podataka, odnosno nedorečenost pravila (obavezno i neobavezno) i stvarne prakse. (Radebauhg et al, 2006:40-41).

Na temelju klasifikacijskih spoznaja Naira i Franka kasnije su izvedeni mnogobrojni klaster modeli, koji predstavljaju ili nadogradnju ili svojevrsno opovrgavanje zaključaka i preporuka navedenih autora. Općenito, početak osamdesetih godina uzima se kao ključna godina u kojima se stvaraju potrebe klasifikacijskog pojašnjavanja razlikovanja računovodstvenih sustava budući da grupiranje zemalja, prema srodnim značajkama, doprinosi boljem razumijevanju uočenih gapova između pojedinih nacionalnih računovodstvenih sustava, što može biti implikacija za signifikatno donošenje zaključaka oko srodnih karakteristika skupina zemalja promatranih na temelju istih ili sličnih računovodstvenih kriterija.

2.1.2. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Rebmann-Huber (1988)

Rebmann-Huber (1988:105)⁴ koristila je političku znanost kao sadržajni element neokorporativizma u međunarodnoj klasifikaciji. Na temelju prikupljenih podataka o različitim utjecajima na računovodstvene standarde u 16 (iznimno industrijaliziranih) zemalja članica OECD-a. Rezultati pokazuju kako je stupanj državnog utjecaja na računovodstvene standarde, odnosno državni legitimacijski proces koristan klasifikacijski uređaj (Choi i Mueller, 1992:38-39), pri čemu se izdvajaju dvije kategorije sustava: (1) sustav privatne regulacije (samoregulacija) i (2) sustav državne regulacije (hijerarhijska kontrola) promatrane kroz tri stupnja intenziteta utjecaja a) jaka samoregulacija/državna regulacija, b) umjerena samoregulacija/državna regulacija i c) slaba samoregulacija/državna regulacija. Temeljem navedene hijerarhijske strukture 16 zemalja članica OECD-a podijeljeno je u 6 skupina, odnosno 11 cjelina. Unutar kategorije sustav privatne regulacije izdvajaju se tri skupine sa sedam promatranih zemalja. Prva skupina - jaka samoregulacija karakteristična je za računovodstvene sustave Švicarske, Australije, Kanade i Novog Zelanda, drugu skupinu – umjerena samoregulacija svojstvena je za sustave Irske i Velike Britanije, odnosno američki sustav opisuje se kao sustav sa slabim stupnjem samoregulacije. Za kategoriju sustav državne regulacije specifična je hijerarhijska kontrola izvedena u tri moguća oblika stupnja intenziteta utjecaja kao – slaba, umjerena i jaka državna regulacija. Slaba državna regulacija, najočitija, je za švedski računovodstveni sustav, odnosno jaka državna regulacija prevladava u Japanu. Umjerena državna regulacija prisutna je kod većine kontinentalnih europskih zemalja (Nizozemska, Danska, Norveška, Italija, Austrija, Njemačka, Finska). Sustavi privatne regulacije zasnivaju se na samoregulaciji računovodstvene profesije. Naime računovodstvena profesija je dominantna u procesu određivanja računovodstvenih standarda. Iznimno snažan utjecaj računovodstvene profesije postoji kod umjereno samoregulirajućih sustava. Krajnosti, jaka i slaba samoregulacija, počivaju na bipolarnom sustavu, odnosno jaka ili slaba autoregulacija povećava

4 Razrađeno na temelju tabličnog prikaza (Figure 2.3.) u knjizi Choi i Mueller, (1992), *International Accounting*, 2nd Edition, Prentice-Hall Inc., p. 40.

indirektni utjecaj računovodstvene profesije kroz povećani stupanj uključenosti. Sustavi državne regulacije smanjuju utjecaj računovodstvene struke u procesu postavljanja računovodstvenih standarda tako je u jako državno reguliranim sustavima položaj računovodstvene struke znatno smanjen, zbog čega se očekuje izravni poticaj većom uključenosti računovodstvene profesije.

2.1.3. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema DaCosta, Bourgeois i Lawson (1978)

DaCosta et al. (1978:73-85) ispitivali su postojanje grupa zemalja prema homogenosti financijskog izvještavanja. U istraživanju su koristili bazu podataka, koja sadrži više od dvije stotine računovodstvenih načela i praksi izvještavanja. Za potrebe navedenog istraživanja autori su smanjili dostupnu bazu podataka te ispitali 100 računovodstvenih praksa pomoću ordinalne ljestvice u trideset i osam zemalja rangirajući opseg primjene računovodstvene prakse i načela kao: (1) nije dopuštena ili ponađena u praksi, (2) primjenjuje se kod manjine poslovnih subjekata, (3) primjenjuje se kod polovine poslovnih subjekata, (4) primjenjuje se kod većine poslovnih subjekata i (5) primjenjuje se kod svih poslovnih subjekata. Računovodstvene prakse su svedene na skup faktora na temelju čega su odabrane zemlje grupirane na osnovi sličnosti faktora. Rezultati provedenog postupka pokazali su postojanje dvije skupine klastera – američki i britanski.

Američki klaster⁵ obuhvaća 26 zemalja u odnosu na britanski klaster, koji čini 10 zemalja. U američkom klasteru, SAD je vođa skupine. Američki utjecaj na računovodstvene prakse u inozemstvu djeluje kroz „sfere utjecaja“ američkoga gospodarskog reguliranja, pomoći, trgovine i ulaganja. (Furtado, 1972)⁶. Računovodstvena praksa u britanskom klasteru snažno je povezana s praksom Velike Britanije (koeficijent korela-

5 Američki klaster čine: Japan, Filipini, Meksiko, Argentina, Njemačka, Čile, Bolivija, Panama, Italija, Peru, Venecuela, Kolumbija, Paragvaj, SAD, Pakistan, Španjolska, Švicarska, Brazil, Francuska, Urugvaj, Švedska, Indija, Etiopija, Belgija, Trinidad i Bahami. Britanski klaster čine: Velika Britanija, Irska, Rodezija, Singapur, Južna Afrika, Australija, Jamajka, Kenija, Novi Zeland i Fiji.

6 DaCosta, Bourgeois i Lawson, (1978), *International Journal of Accounting*, Vol. 13, Issue 2, p.80 prema Furtado, (1969), U.S. Hegemony and the Future of Latin America, Latin American Radicalism, ed. I. L. Horowitz et al. (New York: Vintage, 1969), p. 61-74; Sunkel (1972), *Big Business and Dependencia: A Latin American View*, Foreign Affairs, p. 517-532.

cije 0.98). Perera (1975) obrazlaže prethodno navedeno činjenicom kako su računovodstvene vrijednosti, koje dolaze iz Velike Britanije u tim zemljama odigrale veliku ulogu u evoluciji računovodstvene prakse budući da su klasificirane zemlje pripadale Britanskom Carstvu.⁷

Dvije su zemlje ostale neklasificirane: Nizozemska i Kanada. Nizozemska ima vlastiti jedinstveni model računovodstva i nema pripadnost niti jednom klasificiranom modelu. Mueller (1967) te Davidson i Kohlmeier (1966) navode kako je Nizozemska sofisticirani disident u međunarodnoj računovodstvenoj zajednici, koja počiva na vjerovanju poslovne ekonomije kao ispravnoga teorijskog okvira u, kojem treba razvijati računovodstvenu praksu.⁸ Kanada je druga neklasificirana zemlja, iako pokazuje veću pripadnost američkom klasteru nego britanskom klasteru zbog oslabljenih tradicionalnih političkih i komercijalnih veza s Velikom Britanijom (DaCosta et al., 1978:82-83), odnosno zbog sveprisutnosti američke nazočnosti u kanadskim gospodarskim poslovima. (Levitt, 19709).

2.2. Deduktivne klasifikacije

Deduktivne (intuitivne ili a priori) klasifikacije su indirektno klasifikacije temeljene na klasifikacijskim faktorima, koji utječu ili objašnjavaju računovodstveni sustav zemlje. Primjerice, porezni i pravni sustavi nastoje biti iznimno povezani. Zemlje zakonskog prava imaju tendenciju manjeg razdvajanja poreznih i računovodstvenih propisa nego zemlje običajnog prava. Specifično za deduktivne klasifikacije jest zanemarivanje ili potpuno isključivanje bivših komunističkih zemalja i zemalja u razvoju. (Roberts et al, 2008:268).

Mnoge predložene deduktivne klasifikacijske sheme nisu testirane da provjere sličnosti i različitosti računovodstvenih sustava unutar svake

7 DaCosta, Bourgeois i Lawson, (1978), *International Journal of Accounting*, Vol. 13, Issue 2, p.78 prema Percra (1975), *Accounting and Its Environment in Sri Lanka*, Abacus, p. 86-96.

8 DaCosta, Bourgeois i Lawson, (1978), *International Journal of Accounting*, Vol. 13, Issue 2, p.82 prema Mueller (1967), *International Accounting* (New York: Macmillan), p. 51-56; Davidson i Kohlmeier (1966), *A Measure of the Impact of Some Foreign Accounting Principles*, *Journal of Accounting Research*, p. 182-212.

9 DaCosta, Bourgeois i Lawson, (1978), *International Journal of Accounting*, Vol. 13, Issue 2, p. 82. prema Levitt i Surrender (1970), *The Multinational Corporation in Canada* (Toronto: Macmillan)

skupine. Valjanost deduktivnih klasifikacija može se ispitivati tako da se pojedinoj zemlji dodijeli pretpostavljena kategorija pomoću deduktivnog rezoniranja. (Roberts et al, 2008:258).

Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Mueller (1967)

Mueller (1967), kao začetnik klasifikacijskih studija, percipira modele usko povezane s gospodarskim ili poslovnim čimbenicima, zatim priznaje široki skup relevantnih utjecaja kao što su pravni sustav, politički sustav i društvena klima računovodstvenog razvoja bez precizne specifikacije. Mueller nije eksplicitno priznao kulturalne čimbenike, ali je pretpostavio kako potpadaju unutar skupa čimbenika okruženja. Daljnji doprinos Muellerovih istraživanja o razvrstavanju međunarodnih računovodstvenih sustava je kategorizacija poslovnog okruženja povezana s različitim vrstama računovodstvenih sustava. Korištenjem procjena gospodarskog razvoja, složenosti poslovanja, političku i društvenu klimu te pravni sustav Mueller je identificirao 10 grupa zemalja. Premda je Mueller naglasio kako različita poslovna okruženja zahtijevaju različite računovodstvene sustave, nije empirijski procijenio računovodstvene razlike u praksi. (Radebaugh et al, 2006:37). Koristeći pristup na temelju prosudbe (judgmental pristup), Mueller identificira sljedeća četiri modela razvoja računovodstva: (1) makroekonomski model, (2) mikroekonomski model, (3) pristup neovisne discipline i (4) homogeni (uniformirani) pristup (Saudagaran, 2004:21) prikazanih u tablici 2.

U makroekonomskom modelu računovodstvo je usko povezano s nacionalnom ekonomskom politikom, a postavljeni ciljevi korporacija slijede makroekonomsku politiku. Računovodstvo služi za promicanje gospodarske i poslovne stabilnosti, amortizacijske stope omogućuju poticanje rasta, posebne rezerve postoje za promicanje ulaganja, a društvena odgovornost prema računovodstvu ispunjava makroekonomski interes. Švedska, Francuska i Njemačka su primjeri makroekonomskog pristupa. (Radebaugh et al, 2006:36).

U mikroekonomskom modelu računovodstvo se promatra kao grana poslovne ekonomije s temeljnom orijentacijom prema pojedinim poslovnim subjektima. Računovodstveni koncepti izvedeni su na temelju ekonomskih analiza. Osnovni računovodstveni koncept počiva na održavanju uložena kapitala u poslovne subjekte. Mikroekonomski model primjenjuju pojedini poslovni

subjekti u Nizozemskoj u smislu izvještavanja po segmentima, objavljivanja troškova zaposlenika, mirovina i dugoročnih obveza. (Radebaugh et al, 2006:36).

Model neovisne discipline shvaća računovodstvo kao funkciju usluge, izvedenu iz poslovne prakse s duboko ukorijenjenim poštovanjem pragmatizma i pristupa na temelju prosudbe. Navedeni pristup smatra kako je računovodstvo sposobno razviti vlastiti konceptualni okvir izveden na osnovu uspješne poslovne prakse. Prihod je pragmatično korisna mjera u praksi, a potpuno i fer objavljivanje poštuje razvijena „općeprihvaćena računovodstvena načela“. SAD i Velika Britanija počivaju na pristupu neovisne discipline. Kod uniformiranog modela, računovodstvo se promatra kao učinkovito sredstvo uprave i kontrole zasnovano na principu homogenosti mjerenja, objavljivanja i prezentiranja.

Tablica 2. Modeli računovodstvenih sustava prema Muelleru (1967)

	Osnovne karakteristike
Makroekonomski model	Poslovni je subjekt bitna jedinica i gospodarsko tkivo zemlje, koje unutar okoline ostvaruje ciljeve kroz blisku koordinaciju aktivnosti s nacionalnom ekonomskom politikom. Javni se interes najbolje ostvaruje ukoliko računovodstvo poslovnih subjeckata blisko surađuje s nacionalnom ekonomskom politikom.
Mikroekonomski model	Pojedini subjekti ključne su točke poslovnih aktivnosti pri čemu je glavna politika subjekata osiguranje opstojnosti poslovanja. Optimizam, u ekonomskom značenju, najbolja je politika za opstanak. Računovodstvo, kao grana poslovne ekonomije, izvodi koncepte i primjene iz ekonomske analize.
Model neovisne discipline	Poslovni su ljudi naučeni koristiti intuiciju tako da pronalaze i koriste znakove promjena. Metoda pokušaja i pogrešaka jedini je otvoren put za objektivnost i svrsishodnost. Sposobnost poslovnih prosudbi najvažnije je svojstvo uspješnoga poslovnog čovjeka.
Uniformirani model	Poslovni (pragmatični) pristup podrazumijeva jednoobraznost računovodstva posebno orijentirano određenim korisnicima računovodstvenih podataka, što podrazumijeva poslovne karakteristike i poslovno okruženje u, kojem se podaci prikupljaju i obrađuju. Ekonomski pristup je srž makro pristupa, kao spona računovodstva i javne politike, kroz zakone i regulatorna tijela osiguravajući njihovu provedbu. Tehnički pristup obuhvaća napore akademske zajednice oko jedinstvenih shema sadržanih u temeljnim postavkama dvojnog knjigovodstva.

Izvor: Choi i Mueller, (1992), *International Accounting*, Prentice-Hall, p. 44-47.

Navedenim pristupom osigurava se zaštita i kontrola poslovanja korisnika uključujući menadžere, vladu i porezne vlasti. Centralno planirana gospodarstava kao i zemlje sa snažnim utjecajem struktura vlasti u ekonomskom planiranju jesu Francuska, Njemačka, Švedska i Švicarska. (Radebaugh et al., 2006:36).

2.1.2. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Seidlerovim (1967) „sferama utjecaja“

Krajem 70-tih godina prošloga stoljeća Lee J. Seidler (1967:775) nastojao je razviti i predstaviti koherentne modele međunarodnih računovodstvenih varijacija uvodeći pojam „spheres of influence“, odnosno sfere utjecaja. Seidler (1967:775) navodi kako sfere utjecaja obuhvaćaju određene „matične“ zemalje, u računovodstvenom smislu, s jakim utjecajem na računovodstvene prakse drugih zemalja, koje odražavaju kolonijalnu, tradicionalnu ili političku povezanost s matičnim zemaljama. U tom smislu Seidler razlikuje tri modela:

(1) britanski model, (2) američki model i (3) kontinentalni model.

Britanski model imao je utjecaj na računovodstva Australije i Indije. Američki model izvorno potječe iz britanskog modela, ali se različita škola proširila u Meksiko zbog geografskog položaja i različitih tokova kapitala, a potom na dijelove Južne Amerike uzrokovano ekonomskim razlozima. Američki je model dobrovoljno usvojen u Izraelu i Japanu zbog osvajanja tijekom Drugoga svjetskog rata. Kontinentalna, francuska, škola pokriva veći dio južne Europe i Sredozemlja. Mnoge južnoameričke zemalje s trgovačkim zakonom, koji utjelovljuju dijelove Napoleonova zakonika, odražavaju francuski model. (Seidler, 1967:775).

Robert et al. (2008:271-272) navode kako je Seidlerov klasifikacijski sustav (1967) vrlo jednostavan te gotovo potpuno suprotan Muellerovim klasifikacijskim shemama, ponajprije što Seidler ignorira unutarnje čimbenike. Umjesto toga Seidler promatra samo vanjske utjecaje i identificira tri zemlje, koje imaju najveći uspjeh u nametanju vlastitih računovodstvenih sustava. Seidlerove tri kategorije definitivno nisu iscrpne i tako predložene klasifikacije ne ispunjavaju nijedan uvjet dobrog klasifikacijskog sustava. Ako se promatra razdoblje od Drugoga svjetskog rata do sredine 1960-ih, onda je vjerojatno točna klasifikacija SAD i Velike Britanije, kroz sfere utjecaja kao zasebne skupine. Međutim ako se pogleda dublje u povijest, zaključuje se kako sustavi Velike Britanije i SAD nisu različiti posebice zbog britanskog utjecaja na američke računovođe obučene u Velikoj Britaniji.

2.1.3. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Grayu (1988)

Najveći doprinos, u klasifikacijskom smislu, objašnjavanjem različitosti između računovodstvenih sustava omogućio je Gray (1988). Grayov je model teorijski okvir, koji uključuje kulturu kako bi se objasnile i predvidjele međunarodne razlike u računovodstvenim sustavima ima te prepoznali obrasci razvoja međunarodnog računovodstva. Gray također tvrdi kako kultura i društvene vrijednosti na nacionalnoj razini prožimaju organizacijsku i profesionalnu subkulturu s različitim stupnjevima integracije, odnosno računovodstveni sustav i praksa imaju utjecaj i pojačavaju društvene vrijednosti. (Radebaugh

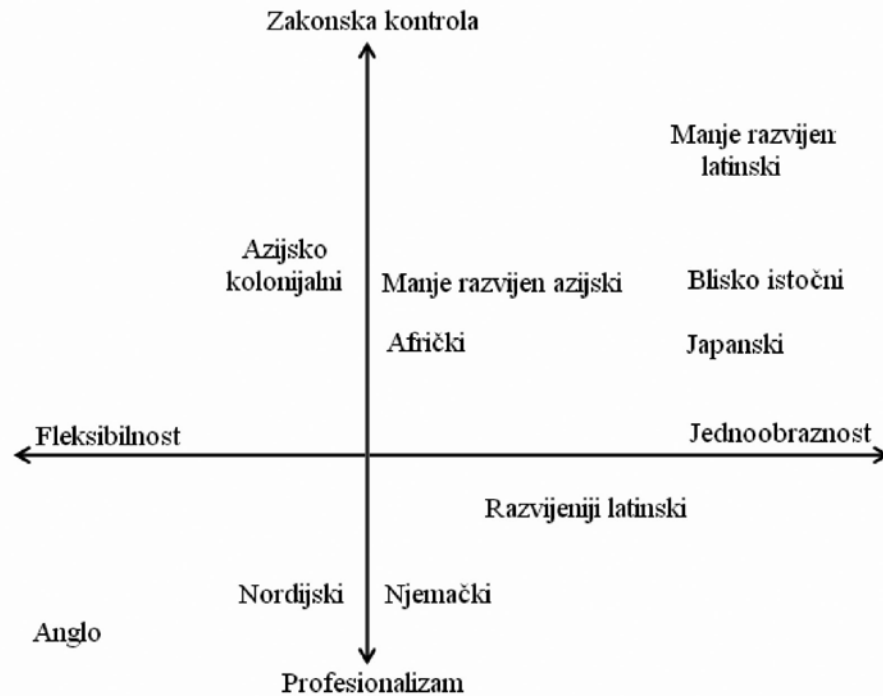
et al., 2006:41). Roberts et al (2008:272) navode kako Gray opisuje četiri računovodstvene vrijednosti za koje pretpostavlja kako su povezane s kulturalnim obilježjima zemlje. Koristeći četiri računovodstvene vrijednosti, sugerira dvije dvodimenzionalne karte (mape) računovodstvenih sustava. Jedna od najzanimljivijih i najvažnijih stvari jest kako Gray definira dvije vrste računovodstvenih sustava. Prvo, on klasificira zemlje na temelju sustava regulacije, u kojem promatra dvije dimenzije - dimenziju regulacije računovodstva (zakonska kontrola naspram profesija) i dimenziju prilagodljivosti postavljenih pravila (uniformiranost naspram fleksibilnosti).

S obzirom na Grayovu klasifikaciju računovodstvenih sustava prema dimenzijama kontrole i fleksibilnosti moguće je izdvojiti, slika 1., sljedeće modele računovodstvenih sustava: (1) zemlje zakonske kontrole i uniformiranosti (I. kvadrant), (2) zemlje zakonske kontrole i fleksibilnosti (II. kvadrant), (3) zemlje s fleksibilnosti i profesionalizma (III. kvadrant) te (4) zemlje profesionalizma i uniformiranosti (IV. kvadrant).

Iz navedene klasifikacije čini se jasno kako se područja anglonordijskih kultura suprotstavljaju germanskom području i području razvijenih latinskih kultura kao i području japanske kulture, kulture Bliskog istoka, kulturama manje razvijenih latinskih i azijskih zemalja te području afričke kulture. Bivše kolonijalne azijske zemlje odvojeno su klasificirane jer predstavljaju mješavinu utjecaja. (Radebaugh et al, 2006:48; Gray, 1988:12).

Najvažnije računovodstvene vrijednosti korištene za mjerenje praksi opsega objavljenih informacija sučeljene su prema dvjema dimenzijama - konzervativizmu ili razboritosti te otvorenosti i transparentnosti pravila objavljivanja. (Roberts et al, 2008:272). Kao i u prethodnome modelu navedene su relevantne korelacije između vrijednosti dimenzija i uočenih klastera zemalja iz Hofstedeove statističke analize. (Radebaugh et al, 2006:48-51; Gray, 1988:12-13). Temeljem prikaza, slike 2., mogu se razlučiti četiri moguće skupine zemalja: (1) konzervativističke i tajnovite zemlje, (2) tajnovite i optimistične zemlje, (3) zemlje optimizma i transparentnosti te (4) transparentne i konzervativne zemlje. Najviše promatranih zemalja pozicioniralo se u prvi, odnosno treći kvadrant, dok u drugom i četvrtom kvadrantu prema postavljenim kriterijima nije pozicionirana nijedna zemlja.

Slika 1. Računovodstveni sustavi prema dimenzijama kontrole i fleksibilnosti



Izvor: Gray, (1988), *Towards a Theory of Cultural on the Development of Accounting Influence Systems Internationally*, *Abacus [serial on the Internet]*, [cited June 21, 2010]; 24 (1): 1-15. p. 12.

Prema Hofstedeovim istraživanjima (1983) u više razvijene latinske zemlje ubrajaju se: Belgija, Francuska, Argetina, Brazil, Španjolska i Italija, dok manje razvijene latinske zemlje obuhvaćaju Kolumbiju, Ekvador, Meksiko, Venecuelu, Kostariku, Čile, Gvatemalu, Panamu, Peru, Portugal, Salvador i Urugvaj. S druge strane jače razvijene azijske zemlje su Azija i Japan, odnosno Indonezija, Pakistan, Tajvan, Tajland, Indija, Malezija, Filipini su manje razvijena azijska zemlja. Azijske su kolonije Hong Kong i Singapur. Germanska skupina zemalja obuhvaća područje Austrije, Izraela, Njemačke i Švicarske. U zemlje Bliskog istoka svrstane su arapske zemlje, Grčka, Iran, Turska i ondašnja Jugoslavija. Afričke su zemlje podijeljene na istočnu i zapadnu Afriku, dok anglosko područje podrazumijeva Australiju, Kanadu, Irsku, Novi Zeland, Veliku Britaniju i SAD. Blok nordijskih zemalja obuhvaća Dansku,

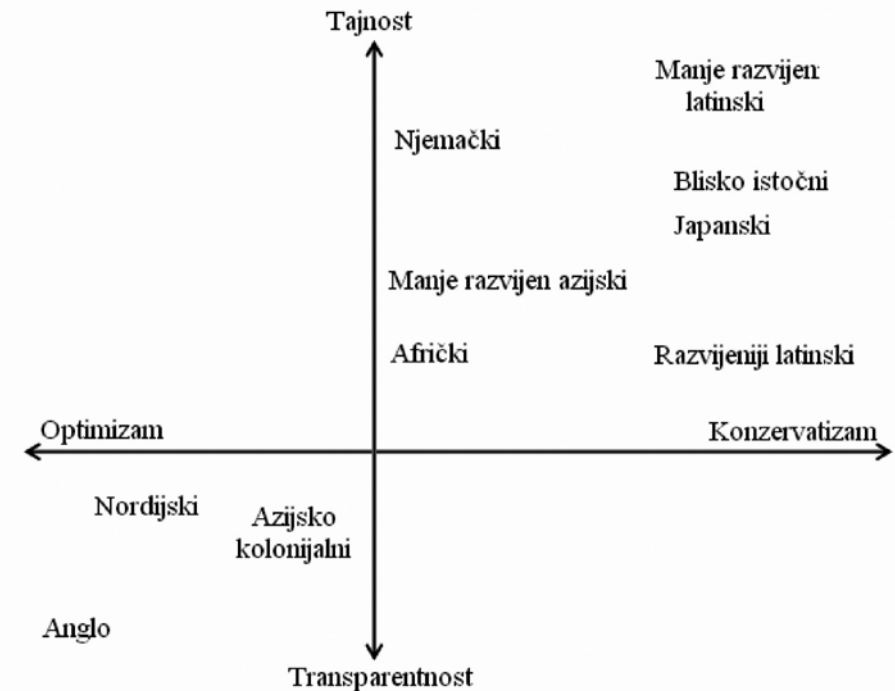
Finsku, Nizozemsku, Norvešku i Švedsku. (Gray, 1988:6).

Zaključuje se kako postoji oštra podjela grupa zemalja s obzirom na područja kulture. Bivše kolonijalne azijske skupine bliže su angloskoj i nordijskoj grupi što je u suprotnosti s german-skom grupom i razvijenim latinskim grupama povezane s japanskom grupom, grupama manje razvijenih azijskih i afričkih zemalja te s manje razvijenom latinskom grupom i grupom Bliskog istoka. U širem smislu, države se mogu grupirati bilo kao relativno optimistične i transparentne ili kao relativno konzervativne i tajanstvene. (Radebaugh et al, 2006:48-51; Gray, 1988:12-13).

2.3. Hijerarhijske klasifikacije

Strukturni pristup identifikaciji računovodstvene prakse usvojen je zbog značajki u kojima su ocjenjivane kategorije poput važnosti poreznih propisa, upotreba opreznog/konzervativnog postupka vrednovanja, strogost primjene metode povijesnog troška, zamjenskih troškova prilagodbe, korištenja tehnika konsolidacije, Izvor:

Slika 2. Računovodstveni sustavi prema dimenzijama mjerenja i objavljivanja



Gray (1988), *Towards a Theory of Cultural on the Development of Accounting Influence Systems Internationally*, *Abacus [serial on the Internet]*, [cited June 21, 2010]; 24 (1): 1-15. p. 13.

načina korištenja odredbi reguliranja provizija te ujednačenosti poslovnih subjekata u primjeni navedenih pravila. Rezultati statističkih analiza nisu osigurali podršku klasifikacije zemalja, kao mikro i makro klasifikacije, čime se omogućuju hipotetski računovodstveni modeli za daljnje empirijske analize. (Gray, 1988:3). U nastavku se prikazuje nekoliko hijerarhijskih klasifikacija prema Nobesu (1984), Berryu (1987), Doupniku i Salteru (1992), Doupniku i Salteru (1995) te Nobesova klasifikacija (1998).

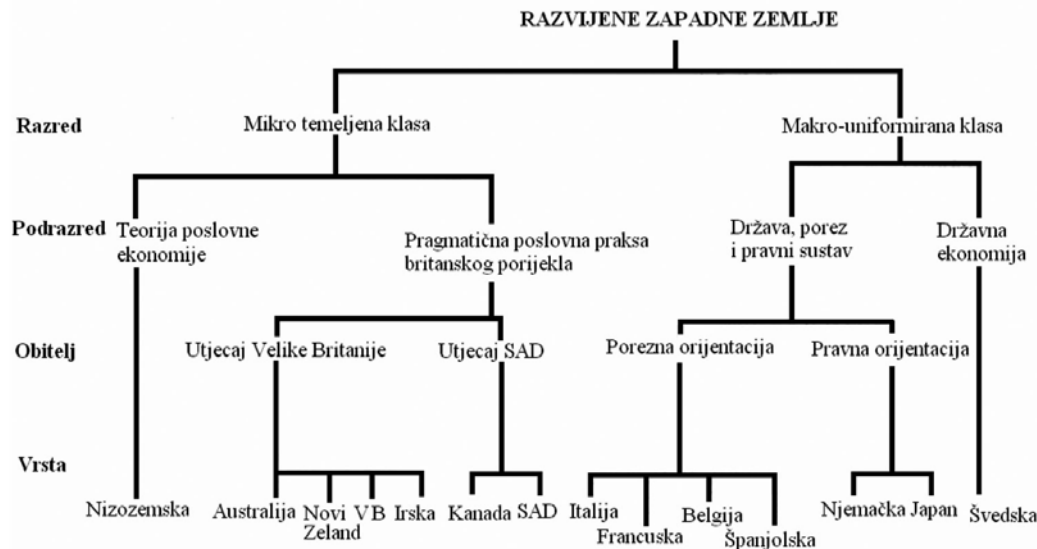
2.3.1. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Nobesu (1984)

U pokušaju prevladanja problema empirijskih pristupa u klasifikaciji računovodstvenih sustava Nobes (1984) je razvio hijerarhijsku klasifikaciju računovodstvenih sustava temeljenih na općem znanju i informacijama stručnjaka. Nobesova klasifikacija je induktivne prirode, koja pokazuje stu-

panj povezanosti i udaljenosti pojedinih zemalja razvrstanih po različitim skupinama. (Doupnik, Salter, 1993:43). Naime, Nobes (1984) klasificira kotirajuće subjekte 14 razvijenih zapadnih zemalja prema praksi mjerenja u 1980. godini prije nego što se korporativna praksa promijenila zbog harmonizacije s EU. (Roberts et al, 2008:274).

Prema Nobesu (1984) računovodstvena praksa može se podijeliti u dvije različite klase: makro-uniformirana i mikrotemeljena klasa. Pojedina klasa dodatno je razrađena u dva podrazreda. Prvi podrazred predstavlja teoriju poslovne ekonomije, drugi podrazred označava pragmatičnu poslovnu praksu britanskog porijekla, treći podrazred označava mješavinu triju čimbenika: države, poreza i pravnog sustava, odnosno četvrti podrazred daje primarno značenje državnoj ekonomiji. Radebaugh et al (2008:274) specificiraju kako u mikro klasi računovodstvo služi potrebama poslovnih subjekata i dioničarima, dok je u klasi makroorijentacije računovodstvo usmjereno prema potrebama društva kao cjeline. Međutim Nobes proširuje Muellerovu klasifikaciju (1967) daljnjim razgrađivanjem četiri podrazreda u grupe (obitelji).

Slika 3. Hijerarhijska klasifikacija financijskog izvještavanja prema Nobesu (1984)



Izvor: Douplik i Salter, (1993), *An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices*. *Journal of International Business Studies* [serial on the Internet], [cited June 23, 2010]; 24(1): 41-60, p. 44.

Mikroklasa s podrazredom pragmatične poslovne prakse britanskog porijekla sastoji se od dvije grupe: grupa zemalja pod utjecajem Velike Britanije i grupa zemalja pod utjecajem SAD-a. Makrouniformirana klasa s podrazredom više čimbenika pretpostavlja se kako je sačinjena od dvije grupe temeljene na porezu ili na zakonu. (Douplik, Salter, 1993:43). Navedene grupe dijele se u pojedinačne podgrupe (vrste) zemalja.

Primjerice, unutar mikroklase s naglašenim utjecajem teorije poslovne ekonomije ubraja se nizozemski računovodstveni sustav ili podrazred s orijentacijom na pragmatičnu poslovnu praksu britanskog porijekla s izraženim utjecajem Velike Britanije svrstavaju se računovodstveni sustavi Australije, Novog Zelanda, Velike Britanije i Irske. U suprotnome, unutar makroklase, odnosno podrazreda s tri čimbenika (države, poreza i pravnog sustava) računovodstveni sustavi temeljeni na poreznoj orijentaciji jesu Italija, Francuska, Belgija i Španjolska, dok su računovodstveni sustavi Njemačke i Japana usmjereni prema nacionalnoj zakonskoj regulativi. Opisana klasifikacijska struktura računovodstvenoga sustava prema Nobesu (1984) prikazana je na slici

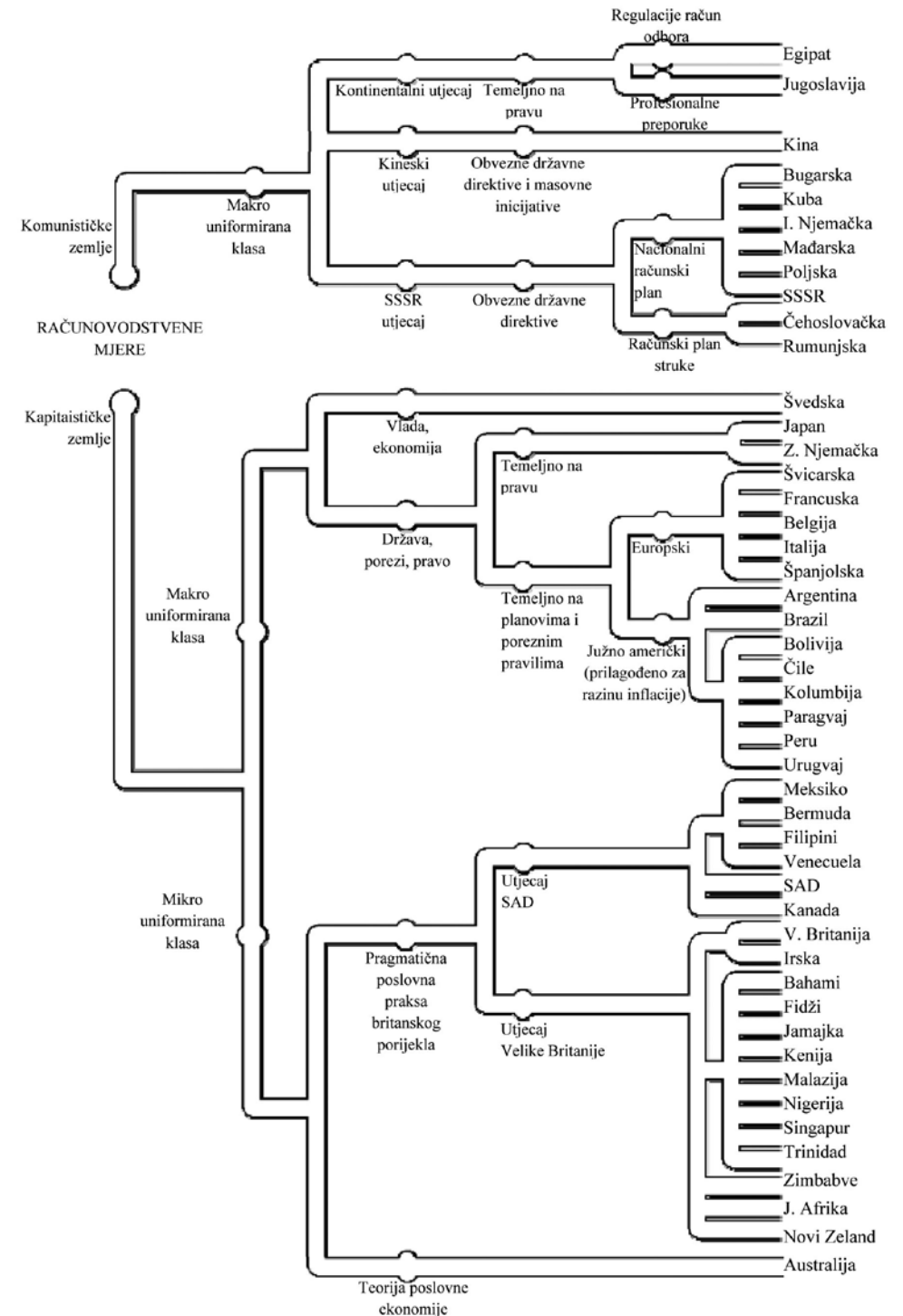
8. Navedena četiri podrazreda u potpunosti su u skladu s Muellerovom klasifikacijom (1967), dok je podjela zemalja na grupe pod utjecajem Velike Britanije i SAD-a slična skupinama predloženim prema Seidler (1967), navode Douplik i Salter (1993:43) te Radebaugh et al. (2008:274).

2.3.2. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Berryu (1987)

U članku „The need to classify worldwide practices“ autora Iana Berryja prikazuje se zanimljivo idejno rješenje klasifikacije računovodstvenih sustava. Članak je napisan 1987. godine na svega dvije stranice. Autor teoretski ne razmatra predloženu klasifikaciju računovodstvenih sustava, već uglavnom raspravlja o čimbenicima računovodstvene različitosti kao posljedici povijesnih i političnih snaga, zbog čega nastaju različiti nacionalni računovodstveni sustavi, koji zahtijevaju usklađivanje kroz dugoročni projekt međunarodnih računovodstvenih organizacija - računovodstvene standarde. Berry (1987:90) ističe kako rast multinacionalnih kompanija naglašava potrebu poznavanja tuzemnog i inozemnog računovodstvenog okvira podržavajući skup standardizirane računovodstvene prakse izvan nacionalnih granica, čime naglašava nužnost procesa usklađivanja (harmonizacije).

Berry (1987) polazi od pretpostavke kako je računovodstveno mjerenje različito u kapitalistič-

Slika 4. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Berry (1987)



Izvor: Berry (1987), *The need to classify worldwide practices*, *Accountancy* [serial on the Internet], [cited June 29, 2010]; 100(1130): 90-91. Available from: Business Source Complete.

kim (37 zemalja) i komunističkim zemljama (11 zemalja). Kapitalističke zemlje autor promatra s mikro i makroaspekta, dok su komunistička društva makrounificirana. U klasifikaciji međunarodnih računovodstvenih sustava Berry se koristi Nobesovom klasifikacijom razvijenih zapadnih zemalja iz 1983. godine. Riječ je o dvjema identičnim klasifikacijama uz određene izuzetke. Potencijalna klasifikacija računovodstvenih sustava prikazana je na slici 9.

Berryeva klasifikacija na razini podgrupa (vrsta), kod mikroorijentiranih računovodstvenih sustava pod britanskim utjecajem uvodi dodatnu podgrupu od devet zemalja (Bahami, Fiji, Jamajka, Kenija, Malezija, Nigerija, Singapur, Trinidad, Zimbabve), koja u izvornoj Nobesovoj klasifikaciji (1983) ne postoji. Nadalje Berry proširuje Nobesov rad (1983) na razini podgrupa (vrsta) pod američkim utjecajem s četiri nove zemlje: Meksiko, Bermuda, Filipine i Venecuelu. S makroaspekta grupu (obitelj) računovodstvenih sustava, temeljenih na poreznoj orijentaciji Berry proširuje dvjema međuskupinama – europskom skupinom, koja je ekvivalentna Nobesovoj skupini zemalja (Italija, Francuska, Belgija, Španjolska, Švicarska)) i novom južnoameričkom skupinom s izraženim stupnjem inflacije (Argentina, Brazil, Bolivija, Čile, Kolumbija, Paragvaj, Peru, Urugvaj).

S druge strane Berryeva klasifikacija jedinstvena je u pokušaju klasificiranja makroorijentiranih komunističkih zemalja s obzirom na stupanj utjecaja pojedinih računovodstvenih sustava. S tim u svezi Berry razlikuje tri specifična utjecaja: kontinentalni utjecaj te utjecaj Kine i bivšeg SSSR-a. U komunističke zemlje s izraženim kontinentalnim utjecajem, odnosno utjecajem propisa računovodstvenih odbora razvrstani su sustavi Egipta i Jugoslavije. Računovodstveni sustav Kine počiva na državnom reguliranju ili na „masovnim inicijativama“ kroz stručne preporuke i savjetovanja. Bivši SSSR imao je snažan utjecaj na nekoliko računovodstvenih sustava zasnovan na obveznom državnom reguliranju nacionalnih

Planova, posebice na računovodstvene sustave Bugarske, Kube, Istočne Njemačke, Mađarske, Poljske, Rumunjske te na zemlje bivše Čehoslovačke i SSSR-a. Bez obzira na protok vremena više od dvadeset godina Berry (1987) je postigao izniman doprinos u shvaćanju procesa međunarodne i globalne računovodstvene harmonizacije „traženjem zadovoljavajuće klasifikacije različitih

nacionalnih računovodstvenih praksi“ (Berry, 1987:90).

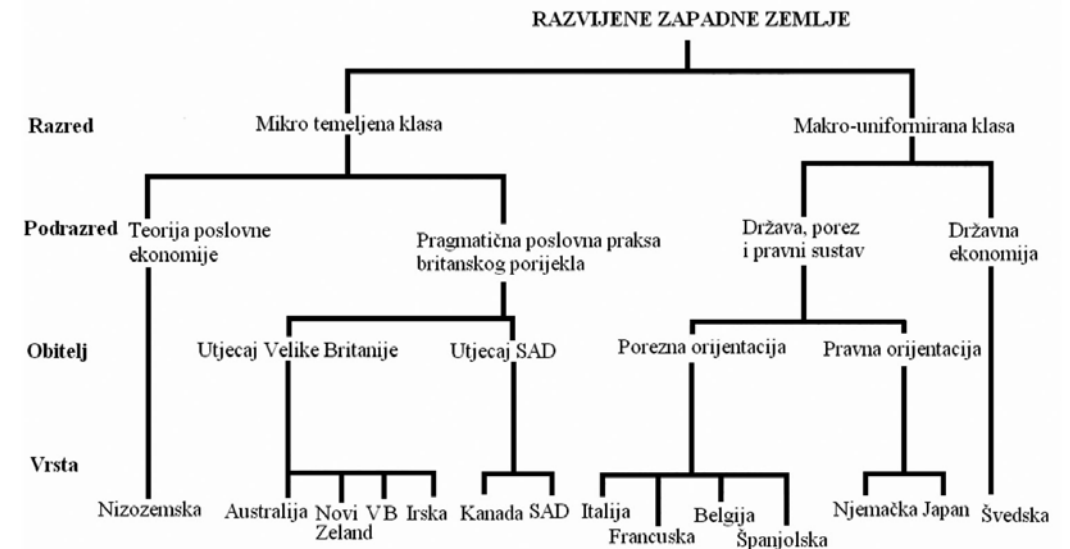
2.3.3. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Doupink i Salteru (1992)

Doupink i Salter proveli su istraživanje, 1992., radi empirijskoga klasificiranja nacionalnih financijskih sustava, izvještavanja te ispitivanja valjanosti hijerarhijskih klasifikacija predloženih prema Nobesu (1984) i Berryu (1987). Istraživanje počiva na podacima računovodstvenih praksi pedeset zemalja, gdje se putem klaster analize došlo do sličnih spoznaja s hijerarhijskim klasifikacijama Nobesa i Berrya. (Doupink i Salter, 1992:41). U osnovi istraživanje Dupnika i Saltera uvelike se oslanja na klasifikacijske sheme Nobesa (1984) osim korištenih podataka istraživanja. Nobes ispituje praksu mjerenja računovodstvenih sustava s početka 80-tih godina prošlog stoljeća, dok Doupink i Salter promatraju računovodstvene prakse mjerenje i objavljivanje s početka 90-tih godina na većem broju zemalja dijeleći zemlje u dva klastera: klaster s dvije grupe i klaster s devet grupa, pri čemu dobiveni rezultati podržavaju Nobesovu klasifikaciju iz 1983. godine.

Dvoklasterski sustav Doupinka i Saltera razlikuje dvije skupine zemalja raspoređenih u mikro i makroskupine.¹⁰ Mikrogrupa (A1) obuhvaća države koje se oslanjaju na praktična iskustva i nezakonodavne izvore u razvoju računovodstvenih načela. Mikrogrupi pripadaju zemlje Britanskog Commonwealtha, Tajvan, Luksemburg, SAD, Nizozemska s pripadajućim sadašnjim i bivšim kolonijama. Makrogrupa (A2) sastoji se od zemalja koje se tradicionalno oslanjaju na zakonsku regulaciju računovodstva karakteristično za zemlje kontinentalne Europe (osim Luksemburga

¹⁰ U klasteru A1 obuhvaćene su sljedeće zemlje: Australija (N), Bermuda (B), Bocvana (B), Kanada (N), Hong Kong (N), Irska (N), Izrael (N), Jamajka (B), Luksemburg (B), Malezija (B), Namibija (B), Nizozemska (N), Nizozemski Antili (N), Nigerija (B), Novi Zeland (N), Filipini (B), Papua (B), Nova Gvineja (B), Južna Afrika (B), Singapur (B), Sri Lanka (B), Tajvan (B), Trinidad&Tobago (B), Velika Britanija (N), SAD-e (N), Zambija (B) i Zimbabve (B). U klaster A2 razvrstane su sljedeće zemlje: Argentina (B), Belgija (N), Brazil (B), Čile (N), Kolumbija (B), Kostarika (B), Danska (B), Egipat (B), Finska (B), Francuska (N), Njemačka (N), Italija (N), Japan (N), Koreja (N), Liberija (N), Meksiko (B), Norveška (B), Panama (B), Portugal (B), Saudijska Arabija (B), Španjolska (N), Švedska (N), Tajland (N) i Ujedinjeni Arapski Emirati (N). Oznaka N predstavlja zemlje uključene kod Nobesove klasifikacije (1984), odnosno oznaka B predstavlja zemlje uključene kod Nobesa (1984) i Berrya (1987).

Slika 5. Hijerarhijska klasifikacija praksi financijskog izvještavanja



Izvor: Doupink i Salter, (1993), *An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices*, *Journal of International Business Studies* [serial on the Internet], [cited June 24, 2010]; 24(1): 41-60., p. 51., Available from: *Business Source Complete*.

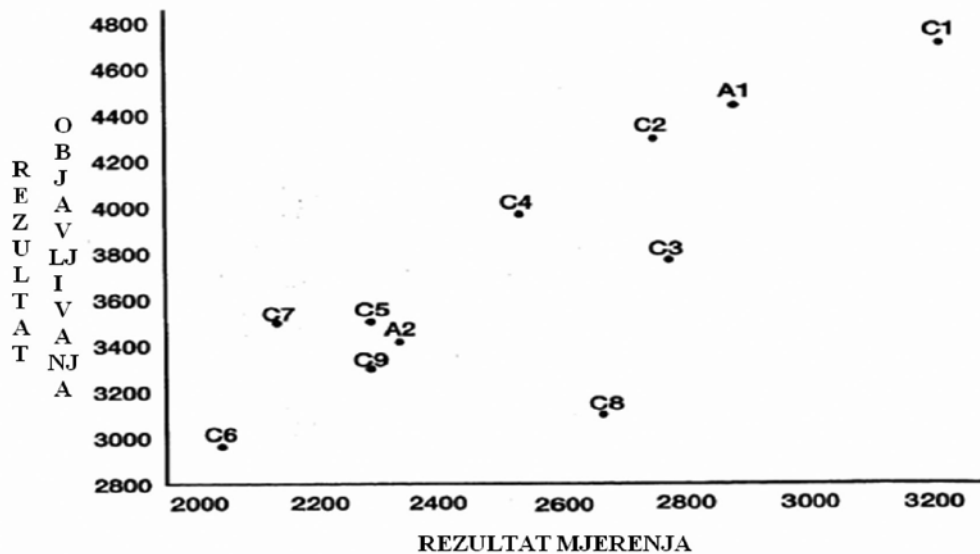
i Nizozemske), arapske zemlje, zemlje Latinske Amerike i Aziju. Navedena podjela klastera u potpunosti podržava predložene klasifikacije Nobesa (1984) i Berrya (1987) na nivou klasa osim Meksika. (Doupink i Salter, 1992:51).

Klaster sa devet grupa¹¹ uključuje dvije podgru-

pe unutar mikroskupine zemalja sa: (1) utjecajem Velike Britanije (C1) i utjecajem SAD (C2). Zemlje makroklase podijeljene su u sedam grupa s tri "single-country" grupe: 1. Kostarika (C3), 2. Latinskoamerička skupina (C4), 3. Europska skupina (C5), 4. Arapska skupina (C6), 5. Švedska/Finska (C7), 6. Njemačka (C8) i 7. Japan (C9). (Doupink i Salter, 1992:52). Hijerarhijska klasifikacija praksi financijskog izvještavanja prema Doupinku i Salteru (1992) prikazana je na slici 5.

Uspoređivanjem šest grupa prema Nobesu (1983) s devet klastera Doupinka i Saltera (1992) zaključuje se kako Nobes nije klasificirao samo tri zemlje (Nizozemsku, Japan i Belgiju). Nadalje unutar mikroklaase postojanje američke skupine (C2) u skladu je s Nobesovom hijerarhijom. Izuzetak je Nizozemska, koja se, prema Nobesu (1983), nalazi kao „mikro“ zemlja s naglašenim utjecajem poslovne ekonomije, dok Doupink i Salter razvrstavaju Nizozemsku unutar skupine pod britanskim utjecajem. Najveća strukturalna razlika između Berrya (1987) i Nobesa (1983) jest izdvajanje južnoameričke grupe u klasi makrozemalja. Berry također (1987) preciznije utječaj SAD-a na meksičku računovodstvenu praksu, dok Nobes klasificira Meksiko u skupinu latinskoameričkih zemalja (C4). Za Kolumbiju se pretpostavljalo razvrstavanje unutar južnoameričke grupe, ali se neočekivano klasificirala unutar klastera

¹¹ C1 skupina obuhvaća Australiju (N), Bocvanu (N), Hong Kong (N), Irsku (N), Jamajku (B), Luksemburg (B), Maleziju (B), Namibiju (B), Nizozemsku (N*), Nizozemske Antile (N*), Nigeriju (B), Novi Zeland (N), Filipine (N+), Papuau, Novu Gvineju (N), Južnu Afriku (N), Singapur (B), Sri Lanku (B), Tajvan (B), Trinidad&Tobago (B), Veliku Britaniju (N), Zambiju (N) i Zimbabve (N). C2 skupina obuhvaća: Bermuda (B), Kanada (N), Izrael, SAD-e (N). C3 skupina obuhvaća Kostariku (B), C4 skupina obuhvaća Argentinu (B), Brazil (B), Čile (B), Meksiko (B+), C5 skupina obuhvaća Kolumbiju (B+), Dansku (B+), Francusku (N), Italiju (N), Norvešku (N), Portugal (N), Španjolsku (N), skupina C6 obuhvaća Belgiju (N*), Egipat (N*), Liberiju (N*), Panamu (N*), Saudijsku Arabiju (N*), Tajland (N*) i Ujedinjene Arapske Emirate (N*), C7 skupina obuhvaća Finsku (N) i Švedsku (N), C8 skupina obuhvaća Njemačku (N) i skupina C9 obuhvaća Japan (N*). Oznaka * predstavlja zemlje neklasificirane prema Nobesu (1984), odnosno oznaka + predstavlja zemlje neklasificirane prema Berryu (1987).

Slika 6. Klusterska analiza prakse mjerenja i objavljivanja prema Doupniku i Salteru (1995)

Izvor: Doupnik i Salter, 1995), *External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development*, *International Journal of Accounting [serial on the Internet]*, [cited June 24, 2010]; 30(3): 189-207. p. 200. Available from: *Business Source Complete*.

europskih zemalja (C5) najverojatnije zbog blažeg utjecaja hiperinflacije. Istodobno Filipini nisu pod utjecajem američke skupine (C2) već unutar skupine s britanskim utjecajem (C1). (Doupnik i Salter, 1992:53-55).

Doupnik i Salter (1995) u radu „External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development“ pretpostavili su mogućnost postojanja još jednoga klastera sa šest grupa tzv. klaster B. Grupa B1 u potpunosti je identična mikrogrupi A1 prema Doupniku i Salteru (1993), dok preostale grupe dijele makro-razinu (A2) na pet dijelova: grupa B2 obuhvaća Argentinu, Meksiko, Brazil, Čile i Kostariku, grupa B3 obuhvaća zemlje Egipat, Saudijsku Arabiju, Belgiju, Ujedinjene Arapske Emirate, Libiju, Tajland, Panamu, Portugal, Španjolsku, Kolumbiju, Italiju, Koreju, Dansku, Norvešku i Francusku. Klasifikacija zemalja po grupama B4, B5 i B6 ekvivalentna je prethodno postavljenim grupama C7, C8 i C9.

S druge strane Doupnik i Salter razvili su 1995. godine DS teoriju na temelju dviju nezavisnih varijabli radi: (1) kultura (individualizam, koncentracija moći, izbjegavanje neizvjesnosti, rodovna

obilježja) i (2) institucionalna varijabla (pravni sustav, tržište kapitala, porezi, razina inflacije, razina edukacije i stupanj ekonomskog razvoja) radi istraživanja prakse mjerenja i objavljivanja u računovodstvenim klasterima. Četiri od deset DS varijabli su kulturalne (zasnovane na Grayovoj teoriji), a preostalih (šest) varijabli institucionalnog je oblika. Nedostatak DS modela jest nepostojanje pokušaja povezivanja šest institucionalnih čimbenika zbog mogućnosti postojanja uzročno-posljedične veze. Kasnije su Doupnik i Salter sugerirali kako četiri od šest promatranih varijabli (porez, inflacija, razina obrazovanja i stupanj gospodarskog razvoja) nisu potrebne, zbog čega Nobes (1998) navodi kako DS nisu pružili opću klasifikacijsku teoriju računovodstvenih sustava. (Nobes, 1998:163).

Rezultati klusterske analize istraživanja prakse mjerenja i objavljivanja prema pravilima IASCA pokazuju kako zemlje mikroklaše (C1, C2) teže višoj razini usklađenosti s međunarodnim računovodstvenim standardima i detaljnijem objavljivanju informacija nego zemlje makroklaše (C3-C7) (Doupnik i Salter, 1992:53-56) kako je prikazano slikom 6.

Doupnik i Salter (1995:205) nadalje navode

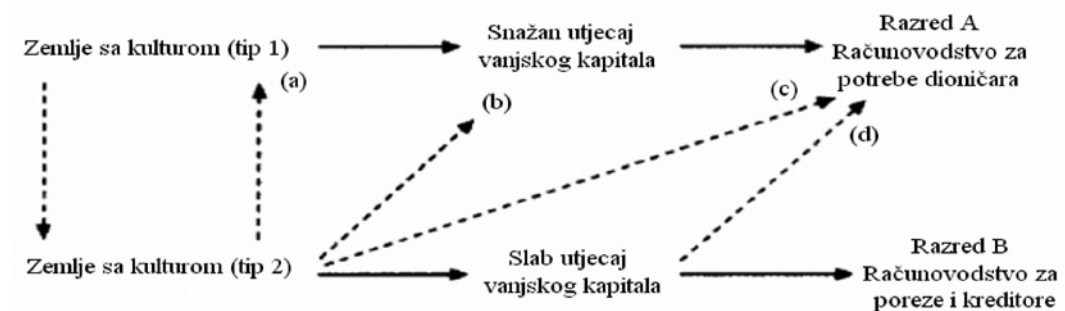
kako je smanjivanje razlika između dviju klasa računovodstvenih sustava neophodno za razumijevanje povezanosti međuodnosa pravnog sustava države i računovodstvenog sustava te upoznavanje odnosa između institucionalnih struktura, kulture, vanjskog okruženja i računovodstva, a može se pokazati važnim u razumijevanju i smanjivanju računovodstvenih razlika diljem svijeta. Ukoričene razlike između računovodstvenih klasa proizvod su različitosti institucionalnih struktura i moći prodornih događaja rezultirajući promjenama računovodstvenih praksi, zbog čega se smanjuje usporedivost računovodstvenih sustava među klasama i onemogućava proces nacionalne i međunarodne harmonizacije.

2.3.4. Klasifikacija računovodstvenih sustava prema Nobesu (1998)

Nobes (1998:162-163) razvio je preliminarni model kojim objašnjava razdvajanje računovodstvenih sustava u dvije klase. Nobes shvaća računovodstveni sustav kao praksu financijskog izvještavanja, kojom se koriste poslovni subjekti, pri čemu država može biti dokaz upotrebe računovodstvenih sustava kroz vrijeme (jedna godina ili tijekom vremena). Prema tome treba klasificirati sustave, a ne zemlje (svi modeli klasificiraju zemlje). Nobesov model izvodi se uspoređivanjem Grayove teorije iz 1988. i DS (Doupnik and Salter) teorije iz 1995. Gray (1988) istražuje u kojoj mjeri međunarodne razlike u računovodstvu na temelju čimbenika kulture, s posebnim osvrtom na korporativni sustav financijskog izvještavanja, mogu objasniti i predvidjeti razlike između računovodstvenih sustava. Do-

upnik i Salter razvili su 1995. godine DS teoriju na temelju dviju nezavisnih varijabli: (1) kulture (individualizam, koncentracija moći, izbjegavanje neizvjesnosti, rodovna obilježja) i (2) institucionalnih varijabli (pravni sustav, tržište kapitala, porezi, razina inflacije, razina edukacije i stupanj ekonomskog razvoja). (Nobes, 1998:163).

Nobesov (pretpostavljeni) model (1998:162) pokazuje kako osnovni razlog različitosti međunarodnih računovodstvenih sustava proizlazi djelomično iz Grayovog modela i DS modela što znači kako uvažava utjecaj vanjskih čimbenika (čimbenika okruženja) te utjecaj kulturalnih čimbenika uključujući institucionalne strukture. Nobesov model (1998:177-178) predlaže klasifikaciju računovodstvenih sustava koristeći sljedeće varijable: (1) kultura zemlje (type of country culture), (2) snaga financijskog sustava kroz vanjski kapital (strenght the equity-outsider financing system), (3) vrsta subjekta (type of company), (4) stupanj kulturalne samodostatnosti (degree of cultural self-sufficiency) i (5) vrsta sustava financijskog izvještavanja (type of financial reporting system). Međutim, s druge strane, Nobes uvodi novu kategoriju (čimbenik) snaga financijskog sustava mjerenu kroz vanjski kapital (strenght the equity-outsider financing system), što je prikazano slikom 7. Ovisno o snazi financijskog sustava postoje: (1) snažan utjecaj vanjskog kapitala (strong equity outsider), odnosno (2) slab utjecaj vanjskoga kapitala (weak equity outsider), zbog čega se računovodstveni sustavi kategoriziraju u dva razreda: razred A i razred B. Razred A (class A) podrazumijeva računovodstvo za vanjske nečlanove (dioničare) što odgovara računovodstvenim sustavima anglosaksonskih zemalja i

Slika 7. Nobesov (pretpostavljeni) model razloga međunarodnih računovodstvenih razlika

Izvor: Nobes (1998), *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*, *Abacus*, 34(2), p.179.

razred B (class B) računovodstvo (računovodstveni sustav) za poreze i vjerovnike karakteristično za zemlje kontinentalne Europe.

Radebaugh et al. (2008:275) navode kako sustav financiranja između zemalja može imati dva obilježja: glavni izvor financiranja te odnos između subjekata i pružatelja kapitala. Kapital može biti u obliku kredita (duga) ili u obliku udjela (dionica). Pružatelji kapitala održavaju odnos „po principu izvan dohvata ruke“ u ovisnosti s informacijama financijskih izvješća. Osiguravatelji kapitala nemaju sredstava da utječu na subjekte izravno ili kao insidéri s povlaštenim vezama unutar subjekta, naprimjer članstvo u odboru ili dugoročno bliske veze. Outsideri nastoje biti dominantni u zemljama s naglašenim utjecajem kapitala, dok u zemljama financiranja putem kredita (duga) privilegirani položaj nastoje ostvariti insidéri.

Računovodstvo razreda A čini računovodstvene prakse listajućih subjekata bez propisanih poreznih pravila, odnosno prilagođavanje potrebama dioničara. U tom smislu s aspekta dugoročnih ugovora zahtijeva se metoda stupnja dovršenosti, nerealizirani dobiti priznaju se u prihode te se zahtijeva objavljivanje ostvarenih zarada po dionicama i sastavljanje izvještaja o novčanom tijeku. Računovodstvo razreda B uspostavlja računovodstveni sustav slijedeći porezna pravila. Zemlje unutar računovodstvenog razreda B ne propisuju obvezu sastavljanja izvještaja o novčanom tijeku niti potrebu objavljivanja informacija o ostvarenim zaradama od dionica. Dugoročni ugovori zaključuju se metodom završetka ugovora, a nerealizirani dobiti su odgođeni ili nisu propisani. (Nobes, 1998:168).

Na temelju navedenih čimbenika izvodi se 5 osnovnih modela (Nobes, 1998:178):

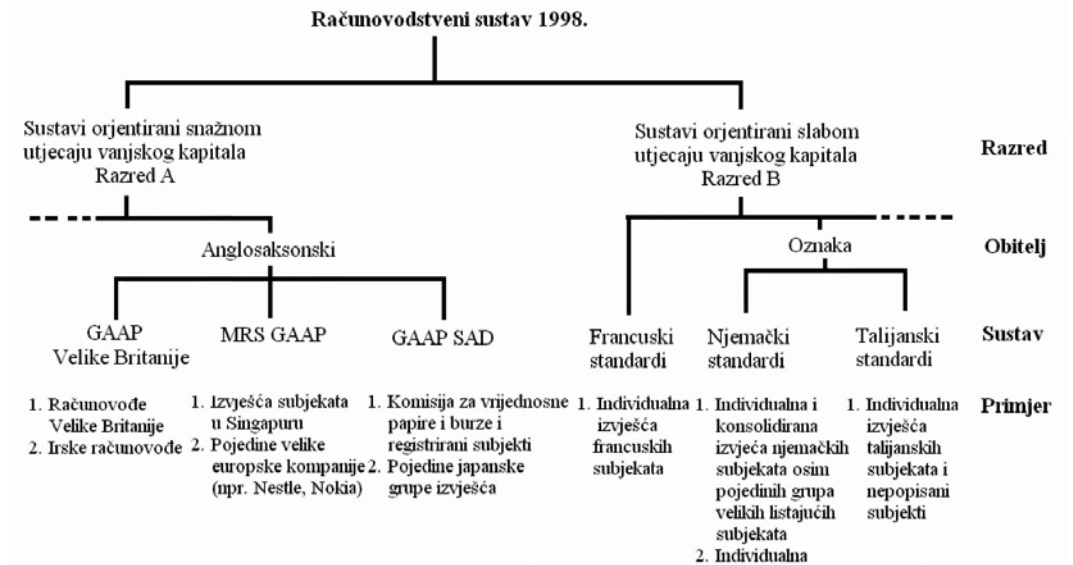
- P1: dominantan računovodstveni sustav u zemljama kulturalne samodostatnosti sa snažnim utjecajem vanjskoga kapitala unutar razreda A,
- P2: dominantan računovodstveni sustav u zemljama kulturalne samodostatnosti sa slabim utjecajem vanjskoga kapitala unutar razreda B,
- P3: zemlje s dominantnom kulturom imaju računovodstveni sustav sličan dominirajućim zemljama neovisno o snazi vanjskoga kapitala kulturalno dominantnih zemalja,
- P4: računovodstveni sustav zemalja, koje imaju snažno tržište vanjskoga kapitala pomiče se

iz razreda B u razred A i

P5: računovodstveni sustav vanjskih subjekata u zemljama sa slabom tržišnom orijentacijom vanjskoga kapitala pomiče se u razred A.

Primjerice, Novi Zeland (P1) je zemlja s izraženim utjecajem britanske kulture i institucija uključujući snažan priljev inozemnoga kapitala evidentiranog pomoću računovodstva razreda A. Kina (P4) je zemlja s tradicijom snažnog financijskog sustava prožetog vanjskim kapitalom usmjeravajući računovodstveni sustav prema razredu A. Malavi (P1) je zemlja s kulturnom dominacijom, ali s vrlo slabo razvijenim tržištem kapitala, zbog čega se računovodstvo primarno orijentiralo na zadane uvjete razreda A u skladu s kolonijalnom baštinom Velike Britanije. Deutsche Bank i Nestle (P5) su subjekti iz zemalja s tradicionalno slabim tržištem kapitala i s naglašenim interesom financiranja kroz vanjski kapital, zbog čega se omogućuje primjena računovodstva razreda A. (Radebaugh et al, 2008:276). Na temelju prethodno navedenog, Nobesova klasifikacija (1998) računovodstvenih sustava počiva (slika 8.) na dualno-hijerarhijskoj strukturi razlikujući računovodstvene sustave unutar razreda A i razreda B ovisno o snazi financijskog sustava. Razred A kategorizira računovodstvene sustave prema intenzitetu utjecaja vanjskoga kapitala naglašavajući primarno snažan utjecaj inozemnoga kapitala što je karakteristično za anglosaksonske zemlje. Bez obzira na razvrstavanje unutar iste klase uočava se mogućnost daljnjeg dijeljenja razreda A po sustavima s obzirom na primjenu različitog seta računovodstvenih standarda: britanskih (UK GAAP), američkih (US GAAP) i međunarodnih (IAS GAAP). Britanske računovodstvene standarde koriste za potrebe financijskog izvještavanja, poslovni subjekti Velike Britanije i Irske. Međunarodne računovodstvene standarde (IAS) primjenjuju velike europske kompanije poput Nestle i Nokia. Američki GAAP obvezni su za japanske poslovne subjekte i američke subjekte registrirane pri SEC. Računovodstveni sustav razreda B Nobes opisuje kako sustav sa smanjenom dominacijom vanjskoga kapitala na tuzemnim financijskim tržištima pri čemu se razlikuju tri disperzirana sustava s obzirom na naglašenost dominantnog utjecaja nacionalnih računovodstvenih standarda kao francuski, njemački i talijanski računovodstveni sustavi. Francuski i

Slika 8. Računovodstveni sustavi prema Nobesu (1998)



Izvor: Nobes (1998), *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting*, Abacus [serial on the Internet], [cited June 23, 2010]; 34(2): 162-187, p.181. Available from: Business Source Complete.

talijanski računovodstveni standardi namijenjeni su potrebama izvještavanja tuzemnih poslovnih subjekata dok regulatorna tijela Njemačke i Švicarske propisuju za pripremu pojedinačnih i konsolidiranih financijskih izvješća sukladno njemačkim računovodstvenim standardima.

3. Zaključna razmatranja

Utjecaj čimbenika okruženja na nacionalne računovodstvene sustave ima za posljedicu grupiranje, odnosno klasterizaciju, računovodstvenih sustava unutar sličnih ili istih grupa, subgrupa i klastera. Osnovno načelo grupiranja računovodstvenih sustava unutar određenih klastera podrazumijeva slične računovodstvene prakse, ponajprije, prakse mjerenja (vrednovanja) pozicija i objavljivanje informacija u financijskim izvještajima. Razina mjerenja i količina objavljivanja informacija povezana je s čimbenicima okruženja, prije svega, s čimbenikom kulturalnog naslijeđa, koji prema iznesenim tvrdnjama autora ima presudno značenje. Ukoliko se računovodstvene prakse uspoređivanih zemalja promatraju prema navedenom čimbeniku, tada je moguće

oblikovati najmanje dva, odnosno više klastera što je signifikatno u svijetu financijskog izvještavanja budući da se i danas vode prijepori na relaciji IASB-FASB. S obzirom na ponuđene vrste klasifikacija, deduktivne, induktivne i hijerarhijske, teško je procijeniti, koja je klasifikacija dala najveći doprinos u razjašnjavanju problema izvještavanja nacionalnih računovodstava uzimajući u obzir činjenicu vremenskog razdoblja u kojemu su nastale. Međutim prema obrađenim klasifikacijama važno je utvrditi postojanje različitosti financijskog izvještavanja te poduzimanje međunarodnih napora u smanjivanju izvještajnih razlika. Proces klasterizacije moguće je izvesti samo pod pretpostavkom većeg ili manjeg utjecaja čimbenika okruženja. Također je nedvosmisleno utvrđena uzročno-posljedična veza između čimbenika okruženja i računovodstvenih praksi. Detaljnom analizom klasifikacija ponuđenih autora jasno je uočeno postojanje dva, ključna, klastera – europskog i američkog s istovjetnim značajkama primjenjivim u današnje vrijeme. Naime anglosaksonsko je računovodstvo pod utjecajem velikih financijskih tržišta i multinacionalnih korporacija s naglašenom ulogom

zaštite investitora. S druge strane europski sustav izvještavanja je konzervativniji i orijentiran drugačijim izvorima financiranja putem kredita. Navedene različitosti predstavljaju izazov regulatornim tijelima i računovodstvenim organizacijama unutar započetog procesa računovodstvene (globalne) harmonizacije.

LITERATURA

1. Berry, I. (1987), *The need to classify worldwide practices*, *Accountancy [serial on the Internet]*, 100(1130), pp. 90-91.
2. Choi i Mueller, (1992), *International Accounting, 2nd Edition*, Prentice-Hall Inc., p. 40.
3. Choi, F. D. S., Levich, R., (1991), *International Accounting Diversity: Does it Affect Market Participants?*, *Financial Analysts Journal*, 47(4), pp. 73-82.
4. Choi, F. D. S., Mueller, G. G., (1992), *International accounting, 2nd Edition*, Prentice Hall
5. Da Costa, R., Bourgeois, J., Lawson, W., (1978), *A Classification of International Financial Accounting Practices*, *International Journal of Accounting [serial on the Internet]*, 13(2), pp. 73-85.
6. Dopunik, T. S., (1987), *Evidence of international harmonization of financial reporting*, *The International Journal of Accounting*, 23(1), pp. 12-27.
7. Doupnik, T. S., Salter, S. B., (1995), *External environment, culture, and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development*, *The International Journal of Accounting*, 30(3), pp. 189-207.
8. Doupnik, T., (2008), *Influence of Culture on Earnings Management: A Note*, *Abacus [serial on the Internet]*, 44(3), pp. 317-340.
9. Doupnik, T., Salter, S., (1993), *An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices*, 24(1), pp. 41-60.
10. Gray S. J., (1980), *The Impact of International Accounting Differences from a Security-Analysis Perspective: Some European Evidence*, *Journal of Accounting Research [serial on the Internet]*, 18(1), pp. 64-76.
11. Gray, S. J., (1988), *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, *Abacus*, 24(1), pp. 1-15.
12. Gray, S. J., Vint, H., (1995), *The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence*, *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 2, pp. 33-43.
13. Hofstede, G., (1983), *National cultures in four dimensions – a research-based theory of cultural differences among nations*, *Int. Studies of Management and Organization*, 13 (1-2), pp. 46-74.
14. Hofstede, G., (2003), *What is culture? A reply to Baskerville*, *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), pp. 811-813.
15. Hofstede, G., Bond, M., (1988), *The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth Organizational Dynamics [serial on the Internet]*, 16(4), pp. 5-21.
16. Mueller, G. G., (1965), *Whys and hows of international accounting*, *The Accounting Review*, 40(2), pp. 386-394.
17. Mueller, G. G., (1967), *International Accounting*, Macmillan, New York
18. Mueller, G. G., Gernon, H., Meek, G., (1987), *Accounting – an international perspective*, Irwin, Homewood, Illinois
19. Nair, R. D., Frank, W. G., (1980), *The impact of disclosure and measurement practices in international accounting classifications*, *The Accounting Review*, 55(3), pp. 426-450.
20. Nair, R. D., Frank, W. G., (1981), *The harmonization of international accounting standards: 1973-1979*, *The International Journal of Accounting*, 17(1), pp. 61-77.
21. Nobes C. W., (1983), *A judgemental international classification of financial reporting practices*, *Journal of Business Finance & Accounting [serial on the Internet]*, 10(1), pp. 1-19.
22. Nobes, C. W. (1995). *International accounting harmonization: American hegemony or mutual recognition with benchmarks? : A commentary*, *European Accounting Review*, 4(2), pp. 249-254.
23. Nobes, C. W., (1990), *Compliance by US Corporations with IASC Standards*, *British Accounting Review*, 22, pp. 41-49.
24. Nobes, C. W., (1993), *The True and Fair View requirement: Impact on and of the Fourth Directive*, *Accounting and Business Research*, 24(93), pp. 35-48.
25. Nobes, C. W., (1998), *The future shape of harmonization: Some responses*, *European Accounting Review*, 7(2), pp. 323-330.
26. Nobes, C. W., (1998), *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*, *Abacus*, 34(2), pp. 162-187.
27. Nobes, C., (2004), *On accounting classification and the international harmonisation debate*, *Accounting, Organizations and Society*, 29(2), pp. 189-200.
28. Nobes, C., Parker, R., (2008), *Comparative international accounting, 10th Edition*, Prentice Hall
29. Radebaugh, L. H., (1975), *Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards and practices in Peru*, *The International Journal of Accounting*, 11(1), pp. 39-56.
30. Radebaugh, L. H., Gray, S. J., Black, E. L., (2006), *International accounting and multinational enterprises, 6th Edition*, John Wiley & Sons
31. Roberts, C. B., Salter, S. B., Kantor, J., (1996), *The IASC comparability project and current financial reporting reality: An empirical study of reporting in Europe*, *British Accounting Review*, 28, pp. 1-22.
32. Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P., (2008), *International corporate reporting – a comparative approach, 4th Edition*, Prentice Hall
33. Robertson, J. C., Davis, F. G., (1988), *Auditing*, BPI/IRWIN, Homewood, Illinois
34. Saudagaran, S. M., (2004), *International accounting – a user perspective, 2nd Edition*, South-Western, Thomson
35. Saudagaran, S. M., Diga, J. G., (1997), *Accounting regulation in ASEAN: A choice between the global and regional paradigms of harmonization*, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 8(1), pp. 1-32.
36. Saudagaran, S. M., Meek, G. K., (1997), *A review of research on the relationship between international capital markets and financial reporting by multinational firms*, *Journal of Accounting Literature*, 16, pp. 127-159.
37. Seidler, L. J., (1967), *International accounting – the ultimate theory course*, *The Accounting Review*, 42(4), pp. 775-781.

Dr. sc. Ivo Mijoč
Dr. sc. Tadija Vrdoljak

INTERNATIONAL CLASSIFICATIONS OF ACCOUNTING SYSTEMS AS A RESULT OF INFLUENCE OF VARIOUS ENVIRONMENTAL FACTORS

ABSTRACT

Activities of various environmental factors resulted in the emergence of accounting clusters that include equal or similar countries, observed through evaluation (measurement) criteria and publishing, which has led to group formation, i.e. clusterisation of accounting systems within similar or equal groups, subgroups and clusters. The key principle of group formation of accounting systems within certain clusters implies similar accounting practices, primarily the practice of measuring (evaluating) positions and publishing information in financial reports. The measurement level and the quantity of published information is related to the environmental factors, primarily to cultural heritage, which, according to claims of numerous authors, is of crucial importance. If accounting practices of the compared countries are observed according to this factor, then it is possible to form at least two or more clusters, which is significant in the world of financial reporting as there are some controversies in the relation between IASB and FASB even today.

Keywords: clusterisation, accounting standards, inductive classifications, deductive classifications, hierarchical classifications