

УДК 657.

*Г. М. Курило,
к. е. н., доцент,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

ПЕРСПЕКТИВИ КОНВЕРГЕНЦІЇ МСФЗ З ГААП США: ЗВ'ЯЗОК З ІНТЕГРАЦІЙНИМ ПРОЦЕСОМ В УКРАЇНІ

У статті розкриваються питання пов'язані із інтеграцією національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у світову систему, шляхи подальшого її розвитку, перспективи конвергенції різних світових облікових систем.

Сучасні економічні умови господарювання характеризуються високим ступенем конкурентності і агресивності, змушують підприємства звернути увагу на повноту використання власного потенціалу: фінансового, виробничого, менеджментського, а також на можливості залучення зовнішнього капіталу, перед усім – інвесторів.

У зв'язку з цим у науковій та прикладній діяльності все частіше використовується поняття «фінансова звітність за МСФЗ». Це обумовлено тим, що фінансова звітність складена за міжнародними стандартами вважається такою, що містить прозору, зрозумілу та неупереджену інформацію про фінансове становище та результати діяльності суб'єкта господарювання. Отже, саме вона і є найбільш прийнятною для прийняття рішень закордонними користувачами - потенційних інвесторів в український капітал.

МСФЗ забезпечують єдині підходи щодо формуванню фінансової звітності, дають можливість співставляти фінансову звітність українських підприємств із звітністю закордонних партнерів по бізнесу та конкурентів, забезпечує конкурентну перевагу в отриманні інвестицій і грантів від різних міжнародних інституцій. В той же час це не означає повну недовіру до фінансової звітності складеної за національними П(С)БО, а лише більшу довіру до фінансової інформації наведеної у фінансової звітності за МСФЗ. Це пояснюється їхнім менталітетом та існуючої світової практики застосування МСФЗ. Цим моментом і обґрунтовано **актуальність дослідження** питань пріоритетності застосування в українському

бухгалтерському обліку МСФЗ взамін національних стандартів, у контексті глобалізації світової економіки..

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням трансформації національної системи бухгалтерського обліку та звітності, як вже було зазначено у попередніх працях автора, присвячені наукові праці як вітчизняних так і зарубіжних вчених – економістів: Александера Д., Бернстайна Л. А., Бетге Й., Бондарчука Н. В. , Бриттона А., Бутинця Ф. Ф., Ван Бреда М. Ф., Ван Хорн Дж. К., Грей Сидней Д., Йориссена Э., Єфіменка В. І., Мазиковського Е. А., Мюллера Г., Метьюса М. Р., Нищенко Н. П., Перера М. Х., Петрука О. М., Ткаченко Н. М. та інших. Втім приділення недостатньої уваги питанням аналізу фінансової звітності за МСФЗ у контексті конвергенції української системи обліку й звітності та напрямів її удосконалення, зумовило основний напрям дослідження.

З точки зору Петрука О. М. «...гармонізація бухгалтерського обліку – це процес уніфікації методів та принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів, стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності» [13].

На думку В. І. Єфіменко «...варто уніфікувати лише певні, окремі елементи системи, наприклад первинні документи. Прикладом уніфікації можна назвати прибутковий та видатковий касові ордери, прибуткову і видаткову накладну, лімітно-забірну карту – єдині за формою і змістом на просторі України та держав СНД» [1].

Бондарчук Н. В. стверджує, що «Приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності до МСФЗ – це напрям глобалізації і гармонізації обліку, спосіб підвищення якості облікової та звітної інформації українських підприємств, довіри до зовнішніх користувачів» [1].

Ми схилиємось більш до погляду В. Єфіменко щодо уніфікації, адже гармонізація відноситься до понять ширше за уніфікацію. Поняття «гармонізація» має корінь «гармонія», що означає з латинської – 1) зв'язок; 2) подібність речей, частин; 3) співставленість речей; 4) злиття (повна конвергенція) в єдине ціле різних компонентів одного об'єкта. Процес гармонізації може проявлятися як у формі уніфікації (стандартизації, повної

кнвергенції) так і у формі наближення однієї системи до іншої, залишаючи деякі елементи неподібними, властивими певної національної системі, які б не суперечили між собою.

На сьогодні серед вчених – дослідників в області питань трансформації національного обліку і звітності, не існує єдиної думки, єдиного бачення щодо шляхів адаптації національної облікової системи до МСФЗ. І це природно. Адже як видно з тлумачення терміну **гармонізація** – він має багато значень та відтінків. Звідси і різні погляди та напрями перспектив розвитку.

Мета дослідження полягає у виявленні перспектив застосування МСФЗ як інструмент уніфікації (конвергенції) національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, у контексті наближення МСФЗ з ГААП США.

Доречно підкреслити наступне: на сучасному етапі розвитку поняття **конвергенція** використовується при описуванні інтеграційних процесів. В базіс світового інтеграційного розвитку лежать загальні тенденції і імперативи науково-технічного і соціально-економічного прогресу. Вони обумовлюють зближення, тобто конвергенцію, економик все більшої кількості країн при збереженні їх національних особливостей.

Основний виклад матеріалу. Наближення з ГААП США протягом останніх років означало коригування й редагування старих МСФЗ під вимоги стандартів ГААП США, а не навпаки. Така картина пояснюється, поряд з іншими факторами, часткою фінансування МСФЗ відповідними структурами США. Проте, Європейське співтовариство не готово постійно використовувати американські стандарти. Тому публікація Проектів Положень щодо імплементації МСФЗ з ГААП США, не отримало широкого розповсюдження і не знайшла підтримку у бізнесовому колі [5, 11]. Як відомо, ідея конвергенції американських стандартів та МСФЗ ослабла, і, відповідно з укладеною угодою МСФЗ та FASB, з 2006 року публікуються тільки Дискусійні документи, які описують думки, погляди, судження Ради МСФЗ щодо окремих частин і елементів фінансової звітності, але такі, що не представляють собою проект майбутнього стандарту. У нижчеприведеної таблиці 1, ми покажемо етапи конвергенції стандартів IFRS і US GAAP, станом на 2012 рік за сайтом [www.ifrs.org.].

Щодо України. На сьогодні, Міністерством фінансів України створено Раду з тлумачення та впровадження норм МСФЗ для складання фінансової звітності, передусім, лістинговими компаніями, інвестиційними, венчурними, довірчими – компаніями (фондами).

Лістинг – це сукупність процедур з включення цінних паперів до реєстру організаторів (а) торгівлі та здійснення контролю за відповідністю цінних паперів і емітента встановленим умовам та вимогам у правилах організатора (ів) торгівлі [3]. Отже, лістинговими вважаються суб'єкти економічної діяльності, внесені у зазначеному реєстрі.

Таблиця 1

Етапи конвергенції стандартів IFRS і US GAAP, станом на 2012 рік (за сайтом [www.ifrs.org.]

<i>Рік</i>	<i>Прийняте рішення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
2001	Створення РМСФЗ і призначення її голови сера Девида Твіді – він же голова Ради опекунства (з 2012 року голова РМСФЗ – Ханс Хугерворст).
2002	ЄС погоджується прийняти МСФЗ з 2005 року; США: РМСФЗ та Рада стандартів фінансового обліку США обговорюють сумісну програму щодо вдосконалення відповідних стандартів та їх злиття.
2003	РМСФЗ випускає перший стандарт МСФЗ 1 та починає інтернет –трансляцію засідань; Австралія, Банконг, Нова Зеландія та Південа Африка погоджуються переходити до МСФЗ з 2005 року.
2004	РМСФЗ та ASBJ Японії досягають домовленість про злиття МСФЗ із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку в Японії.
2005	700 європейських компаній з 25 країн, одночасно, переходять від національних загальноприйнятих принципів до МСФЗ.
2006	РМСФЗ та Рада стандартів фінансового обліку США обговорюють меморандум про взаємодії для пришвидчення прийняття програми злиття; Китай приймає, головним чином, стандарти бухгалтерського обліку поряд з МСФЗ, кінцева мета – їх повна конвергентність.
2007	США: Комісія з Цінних Паперів (SEC) дозволяє неамериканським компаніям, зреєстровани на біржах США представляти фінансову звітність за МСФЗ; проводить консультації щодо внутрішньому їх застосуванню (РМСФЗ та SEC публікують пропозицію щодо адаптації ГААП США з МСФЗ американськими компаніями); Бразилія, Канада, Корея, Ізраїль та Чилі встановлюють часові рамки для прийняття МСФЗ; більш 100 країнам дозволено застосування МСФЗ.
2008	Малайзія та Мексика бажають переходу до МСФЗ; РМСФЗ та SEC US узгодили свої пріоритети у спільному проєкті із визначенням головних базових принципів стандартів.
2009	Велика двадцятка (G 20): лідери демонструють бажання швидкого переходу до МСФЗ; Японія хвалить стратегічний план РМСФЗ, дозволяє добровільне застосування японськими компаніями МСФЗ.

Продовження табл.1

1	2
2010	IASB та FASB заявили про досягнення певного прогресу; транснаціональні американські компанії переходять до складання фінансової звітності за МСФЗ і відмовляються від ГААП США. Планується, що з 2014 року формування фінансової звітності за МСФЗ буде обов'язковою для всіх американських компаній.
2011	РМСФЗ введено в дію міжнародні стандарти для СМБ: приблизно 80 юрисдикцій прийняли МСФЗ для СМБ або оголосили про свої плани переходу; Росія приймає рішення про перехід до МСФЗ (на практиці цей перехід розпочався у 2012 році і завершиться у 2015 році, автор).
2012	G 20: дві третини її учасників склали фінансову звітність за МСФЗ; квітень 2012 рік – IASB та FASB заявили про досягнутий прогрес щодо фінансового інструменту – МСЗФ, розглянувши в перспективі варіанти наближення двох різних систем фінансової звітності.

Як бачимо з наведеної таблиці, в різних країнах існують свої особливості застосування МСФЗ. І як показує практика, різні країни вибирають різні шляхи і способи переходу до МСФЗ. Головна мета переходу на МСФЗ полягає в наближенні національної практики складання фінансової звітності до міжнародного рівня та забезпеченні економічної сталості, а не повної її інтеграції. Одночасно, країни стикаються із недосконалістю МСФЗ. У процесі переходу виникають проблеми як методологічного так і технічного характеру, зокрема неузгодженість нормативно – правової основи і розповсюдження вимог щодо переходу на МСФЗ не лише на великі компанії, а й на компанії середнього та малого бізнесу (В Україні, починаючи з 1-го кварталу 2013 року, усі суб'єкти господарювання (крім СМП. Внесено чергові зміни у П(С)БО 25) можуть складати фінансову звітність за МСФЗ, попередньо вносявши зміни в своєї облікової політиці.).

Також необхідно нагадати про спільний проект IASB-FASB на 2010-2012рр., про елімінацію варіантів та відмінностей існуючих між МСФЗ (IFRS) і ГААП США (US GAAP) [14, 19], якій у тому числі, передбачав введення обмеження щодо застосування в американську практику бухгалтерського обліку наступних МСФЗ: IFRS 6 «Розвідка і оцінка запасів мінеральних ресурсів» і 9 «Фінансові інструменти», IAS 12 «Податок на прибуток», 27 «Консолідація і окрема фінансова звітність», 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 36 «Знецінення активів», 37 «Резерви, умовні зобов'язання і умовні активи», 39 «Фінансові

інструменти: визнання і оцінка»/IFRS 9 «Фінансові інструменти», 41 «Сільське господарство». Їх лібералізація, згідно опублікованому Комюніке IASB, відбудеться між другим і третім кварталом 2013 року.

Інший фактор, якій може загальмувати процес гармонізації МСФЗ з ГААП США є багатоваріантність складання фінансової звітності за ГААП США, зокрема індивідуальна/виокремлена, консолідована, комбінована і *проформа* фінансової звітності. Щодо перших двох видів, то вони є спільними для обох систем, 3-й і 4-й варіанти – це винахід США, хоча про проформу поверхнево сгадується в МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності».

Складання комбінованої фінансової звітності відбувається за тими ж принципами, що й при консолідації, за виключенням взаємного елімінування інвестицій в дочірні підприємства та статутних/ акціонерних капіталів дочірніх компаній.

«Проформа фінансової звітності» - це ознака попередньої неповної фінансової звітності, підготовлена за один рік у зв'язку з недавнім переходом на які-небудь стандарти, наприклад МСФЗ, при необхідності розкриття як мінімум за два роки, або те, що має відношення до консолідації, для визначення консолідованої або комбінованої звітності для компаній, що знаходяться під загальним контролем материнської компанії, або фізичних осіб, котрі знаходяться в процесі реструктуризації юридичної схеми, в результаті чого буде «намальована» нова юридична структура [8]. У цьому випадку проформа фінансової звітності означає прототип (подібність) фінансової звітності, тобто як вона виглядала б, якби реструктуризація юридичної структури групи була б вже завершена на початок самого раннього з представлених періодів.

Слід відмітити, що спільна методологія МСФЗ і ГААП США стосовно запланованих змін групи і відображення реструктуризації компанії під спільним контролем до кінця не відпрацьована. Так, наприклад, даже останній варіант МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» не передбачає опис методики обліку угод під загальним контролем. При цьому РМСФЗ ще в 2009 році, розпочав проект з обліку таких операцій, але прийняття нового (зміненого) стандарту так і не відбулось і, не очікується, як видно, в найближче майбутнє.

За відсутність стандарту, компаніям пропонується сформувати власну облікову політику відносно обліку угод з компаніями, що знаходяться під загальним контролем. І компанії, як правило, або застосовують облікову політику з використанням положень МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» також і для операцій з компаніями, що знаходяться під спільним контролем, тобто застосовують метод «придбання» як у випадках з звичайними комерційними ринковими угодами із злиття та поглинання, або в якості альтернативи – метод «попередника» (*predecessor accounting*), прийнятний в ОПБО США і стандартів країн – користувачів ГААП США.

Сутність методу «попередника» полягає у підготовці консолідованої фінансової звітності компаній, виокремлених у нову юридичну структуру та знаходяться до реструктуризації під загальним контролем (наприклад, материнської компанії) з використанням тих же методів оцінки вартості активів та зобов'язань, що прийнятні для консолідованої фінансової звітності попередника (тобто тієї же материнської компанії). Причому метод *придбання* (історичної собівартості) не використовується, гудвіл не обчислюється і активи та зобов'язання не приводяться до справедливої вартості. (Застосовується вартість материнської компанії).

Також цікавим, у зв'язку з цим, є те, що при аудиті комбінованої фінансової звітності компаніями «Великої четвірки» складені Аудиторські звіти не містять ніяких обумовлень, вказівок про принципи консолідації і в загалі про те, що звітність не є консолідованою, а комбінованою. Тобто така звітність складена не на базі МСФЗ, а навпаки, у повній відповідності з ГААП США (US GAAP).

За даними сайту www.iasplus.com з 35 європейських країн – користувачів МСФЗ, складають фінансову звітність за МСФЗ лише лістингові компанії, решта застосовують правила національних нормативно-правових актів щодо складання звітності. Хоча вони за власним вибором можуть скласти фінансову звітність також за МСФЗ, проте ця норма не обов'язкова.

Варіативність на рівні особистості кардинально міняє життя людини, зачіпаючи такі аспекти як постійну наростаючу взаємозалежність при досягненні поставленої мети від технологічних досягнень (комп'ютер, транспортні засоби, сучасні телекомунікаційні засоби) та нагальної потреби в опануванні і сприйнятті нових технічних навиків у своїй професійної діяльності.

Су'єкти економічної діяльності, зокрема й українські, також стикаються із наростаючою невизначеністю середовища функціонування внаслідок збільшення частоти і складності змін (політичних, економічних, податкових тощо) та необхідністю формування своєї реакції на них.

Одна з таких фундаментальних змін є заміна національних стандартів бухгалтерського обліку міжнародними стандартами фінансової звітності, відповідно із внесеними доповненнями до ст.12¹ Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». І це не дивлячись на процес продовження внесення змін до існуючих національних П(С)БО і їх подальше застосування в процесі ведення бухгалтерського обліку, як і заявлено в одному з завдань Стратегії застосування МСФЗ в Україні [6, 16].

Висновки. З вищенаведеного нами сформалізовані такі висновки.

1-а теза. З-за існуючих національних особливостей, виникає необхідність розробки концепції формування облікової стратегії, як інструменту оптимальної адаптації підприємства до тих змін, що відбуваються в національній системі бухгалтерського обліку. Стратегія слугує основою формування будь-якої концепції, у т.ч. і в основі Концепції реформування українського бухгалтерського обліку та звітності.

2-а теза. Доречним є нагадування про одну з цілей Фонду КМСФЗ - прийняття якісних рішень з питань наближення національних стандартів фінансової звітності і обліку з МСФЗ [19]. Звернемо увагу на мету: наближення, а не імплементація. А для тих країн, що застосовують повністю правила МСФЗ (країни - члени ЄС) – беззаперечне їх дотримання. Разом з тим передбачено, що у виняткових ситуаціях підприємство може відступати від МСФЗ. Такі ситуації виникають, коли застосування МС може привести до спотворення інформації про окремі господарські операції.

3-а теза. Також слід зазначити про відсутність прив'язки МСФЗ до юридичної системи певної країни. Тому фінансова звітність, підготовлена відповідно до вимог МС, часто містить додаткову інформацію, включення якої обумовлена вимогами

національного законодавства або правилами лістингу. Останнє свідчить про необхідність паралельного реформування системи.

4-а теза. На нашу думку, оптимальним напрямом розвитку національної системи обліку та фінансової звітності, враховуючи світовий досвід, є її гармонізація з МСФЗ, тобто наближення систем, а не повна їх імплементація. Таким чином Україна збереже свої облікові традиції, досвід, національні особливості і буде сприйматися світовим співтовариством як повноцінний партнер.

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

2. Большой экономичный словарь Т.2//Под ред. А.М. Прохорова.— М.: «Советская энциклопедия», 1991.— 768с., ил.

3. Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ssmsc.gov.ua/fund/investorsrights>.

4. Дэвид Александер. МСФО: от теории к практике/ Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Иориссен; пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова.— М.: Вершина, 2005.

5. Дуглас Норт. Інституції, інституціональні закони та функціонування економіки (Cambridge University Press, 1990): Пер. з англ. І. Дзюби. — К.: Основи, 1998, 2000, 2009.

6. Закон України від 16.07. 1999 р. № 996-ІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з наступними змінами та доповненнями.

7. Закон України від 18.03.2004 р. № 1629-ІУ «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

8. Корчагина Т.В. Проблемы трансформации бухгалтерской отчетности российскими коммерческими организациями в соответствии с МСФО. Текст./ Т.В. Корчагина// МБУ, 2005.- №3(78).

9. Кожин В.Я. Бухгалтерский учет: Методология формирования бухгалтерских моделей. Текст.// В.Я. Кожин.— М.: Экзамен, 2006.

10. Кочетов Э.Г. Выход в новые сферы миропонимания - М., 2002. С. 70-71.
11. P. Masson. Globalization: facts and figures. IMF Policy Discussion Papers, October 2011.
12. Палий В.Ф. Модернизация экономики и совершенствование методологии бухгалтерского учета. Текст./ В.Ф. Палий// Бухгалтерский учет.— № 3. - 2010.
13. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Монографія.— ЖДТУ, 2006.— 406с.
14. Н.Е. Покровский. Конвергенция, глобализация и конфликт. Электронный ресурс [[http:// www.politology.yuzlib.org/book](http://www.politology.yuzlib.org/book)].
15. Райкин А.Н. Конвергентное решение и поддержка решений: Монография.— М.: Издательство: ИКАР, 2009.— 242с.
16. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, схваленою Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.
17. Указ президента України від 23.11.2011р. № 1063/2011 «Положення про Національну Комісію цінних паперів та фондового ринку».
18. Стратегія сталого розвитку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ecolabel.org.ua/index.php?id=253/>.
19. www.iasplus.com.