

П(С)БУ И МСФО: АНАЛИЗ КОНВЕРГЕНЦИИ

РУСЛАНА КУЗИНА,

канд. экон. наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета и аудита
Одесского национального экономического
университета, г. Одесса

В статье рассмотрен уровень сходимости украинских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Рассчитан балл конвергенции. Для расчета данного балла был определен уровень конвергенции по каждому измеряемому пункту и проведено сравнение версии украинских бухгалтерских стандартов по состоянию на 2014 год с соответствующей версией МСФО по состоянию на 2014 год.

Ключевые слова: Положения (стандарты) бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности, конвергенция, анализ сходимости стандартов.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

В настоящее время значимость Международных стандартов финансовой отчетности существенно возросла во всем мире. МСФО не только обобщают опыт ведущих экономически развитых стран, но и активно влияют на развитие национальных систем бухгалтерского учета и отчетности как за счет прямого внедрения МСФО в национальную практику, так и за счет конвергенции требований международных и национальных стандартов. Многие страны начинают применять МСФО как основу для составления финансовой отчетности компаний, поскольку это помогает повысить прозрачность отчетности, улучшить ее качество, снизить стоимость привлечения капитала, инициировать поток инвестиций. Более 138 стран требуют, разрешают или формально одобряют политику конвергенции с МСФО. В Украине на протяжении многих лет, начиная с 1992 года, правительство осуществляло определенные шаги по внедрению МСФО. С 2000 года международные стандарты финансовой отчетности обязательны для банковских учреждений, с 2012 года для публичных акционерных компаний. Состав и содержание ПСБУ описывалось многими украинскими авторами, мнения ученых сходятся – украинские ПСБУ близки по своему составу и наполнению к МСФО. Однако до сих пор не было разработок, посвященных определению количественного уровня сходимости ПСБУ и МСФО.

АНАЛИЗ ИССЛЕДОВАНИЙ И ПУБЛИКАЦИЙ ПОСЛЕДНИХ ЛЕТ

В настоящее время вопросам содержания Международных стандартов финансовой отчетности уделяется большое внимание в трудах отечественных и зарубежных ученых. Изложение основных положений МСФО, рассмотрение порядка их разработки, анализ проблем их практического применения,

сложности использования МСФО в Украине нашли отражение в работах украинских авторов: С.Ф. Голова, С.Я. Зубилевич [1], Костюченко В.Н. [2], Чалого И.Г. [3], Лохановой Н.А., Каменской Т.А., Жука В.Н., Палия Н.Б., Воронко Р.М., Редченко К.И., Благуна И.Г., Ловинской Л.Г. [4] и многих других. Анализ соответствия ПСБУ международным стандартам посвящен пункт монографии Голова С.Ф., где подробно рассматриваются отличия ПСБУ от положений МСФО относительно подачи информации в балансе, в отчете о финансовом результате, отчете о движении денежных средств, Отчете о собственном капитале. Базой для нашего исследования также послужила разработка ученого относительно степени несоответствия ПСБО международным стандартам [5, с. 203]. Проблемам применения МСФО посвящено большое количество исследований на английском языке, проводимых в рамках работы как международных, так и зарубежных национальных организаций (например, ЮНКТАД, Международной Федерации Бухгалтеров, Европейской Ассоциации Бухгалтеров, Института Дипломированных Бухгалтеров Англии и Уэльса, Ассоциации Дипломированных Сертифицированных Бухгалтеров и других), а также тематических исследований «Большой четверки». В англоязычной литературе проблематика международной стандартизации учета и отчетности рассматривается в работах Д. Александра, Дж. Арнольда, А. Бриттона, Дж. Вейгандта, Х. Гернона, Дж. Годфри, С. Грея, Х. Грюнинга, С. Дигана, П. Деланея, Д. Киесо, Г. Миика, Г. Мюллера, Б. Нидлса, К. Ноубса, Р. Паркера, Л. Радебау, А. Риахи-Белькаоуи, К. Роберте, Т. Саттона, А. Хигсона, Дж.-М. Хитза, Т. Хоупа, Дж. Унермана, Дж. Уэлсча, Ф. Чоя, Х. Эдея, Р. Энтони и других.

Несмотря на большую степень проработанности вопросов формирования и применения МСФО в зарубежной литературе, не было проведено исследований степени сходимости украинских стандартов и МСФО.

Цель статьи. Определить уровень сходимости украинских ПСБУ и международных стандартов финансовой отчетности на основании балла конвергенции.

**ИЗЛОЖЕНИЕ ОСНОВНОГО
МАТЕРИАЛА ИССЛЕДОВАНИЯ**

В мире существует два основных подхода перехода на МСФО, который использовали другие страны.

– **конвергенция** (Convergence approach) – подход, который предполагает внесение изменений в локальные стандарты с тем, чтобы они соответствовали МСФО; и

– **адаптация** (Endorsement approach) – подход, который предполагает использование МСФО на территории страны без модификаций в качестве действующего стандарта отчетности; в этом случае локальные стандарты перестают существовать.

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) стремится разработать "единый набор высококачественных, понятных и имеющих силу глобальных стандартов бухгалтерского учета" и работать с национальными разработчиками стандартов для достижения конвергенции [6].

Для обеспечения гармонизации финансовой отчетности 29 июня 1973г. был создан Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB – International Accounting Standards Board). Он был основан на базе соглашения, заключенного профессиональными организациями бухгалтеров Австралии, Великобритании, Ирландии, Канады, Нидерландов, Германии, Мексики, США, Франции и Японии.

В 2000 г. разработка основной программы по разработке международных стандартов была завершена. Международная организация комиссий по ценным бумагам рекомендует многонациональным организациям, которые выпускают ценные бумаги, применение 30 стандартов МСБУ (IAS) при международных операциях по продаже ценных бумаг.

В 2001 г. пересмотрена и приведена в действие Конституция КМСФО. Название КМСФО было изменено на СМФО (Совет по МСФО). А также все международные стандарты, которые выпускаются с 2000 года, были переименованы с МСБУ(IAS) на МСФО (IFRS). Таким образом, на сегодняшний день параллельно существуют стандарты с одним номером, но разной аббревиатурой: например IAS 1 «Представление финансовой отчетности» и IFRS 1 «Принятие Международных стандартов финансовой отчетности впервые». Иногда в украинском переводе они называются одинаково: Международ-

ные стандарты финансовой отчетности. В нашем исследовании мы будем пользоваться английской аббревиатурой.

Последовательная политика Совета по МСФО привела к тому, что более чем в 138 странах в настоящее время требуется использования МСФО для публичных компаний или разрешается такое использование вместо национальных стандартов [7]. Эта тенденция роста стран, которые имплементировали МСФО породило беспокойство по поводу применимости МСФО на странах с развивающейся экономикой [8,9]

Авторы сходятся во мнении, что подходом к оценке применимости МСФО в развивающихся странах является оценка процесса конвергенции на развивающихся рынках.

Тем не менее, процессу адаптации МСФО в национальную систему учета посвящено недостаточное количество исследований.

Ученые предложили использовать национальные тематические исследования для анализа процесса имплементации МСФО в экономики отдельных стран [10].

Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности в программе Конференции Организации Объединенных Наций по торговле и развитию, предложили провести обзор, путем подготовки тематических исследований по странам, с целью разработки руководства по надлежащей практике применения МСФО. Данное руководство необходимо для оказания помощи развивающимся странам и странам с переходной экономикой, чтобы добиться успеха в своих усилиях по согласованию их национальных элементов учетной политики и практики с международными требованиями [11].

Частичным ответом на такое предложение будет исследование конвергенции МСФО в Украине. Мы попробуем оценить процесс конвергенции украинских П(С)БУ и МСФО т.к. на сегодняшний момент такие исследования еще не были проведены.

Чтобы понять процесс конвергенции, мы проведем продольный анализ последовательных изменений, которые произошли в украинских ПСБУ с состоянием на 2014 год. Анализируя конвергенцию стандартов сконцентрируемся на вопросе: **Каков уровень конвергенции украинских ПСБО с МСФО по состоянию на 2014 год?**

Другими словами, можно ли с определенной степенью уверенности утверждать, что в Украине осуществлена «передовая практика применения МСФО» (“good practices in IFRS implementation”) или нет?

Для оценки процесса конвергенции, мы выделили основные ключевые элементы в МСФО и попыта-

лись найти соответствующие элементы в ПСБУ. Уровень сходимости был проанализирован по состоянию на 2014 год. Выборка производилась на основе профессионального суждения автора, по ключевым показателям стандарта.

Мы считаем, что усилия украинского правительства по улучшению качества бухгалтерских стандартов, содействует конвергенции отечественных П(С)БУ с МСФО. При анализе происходящих изменений мы идентифицируем специфические приемы, которые были использованы в процессе конвергенции, прямые совпадения с МСФО, а также факторы, которые ассоциируются с успешным применением. Эти факторы могут быть интересны для других стран в отношении МСФО.

МЕТОДОЛОГИЯ

За основу нашего методологического исследования мы приняли использование продольного анализа, что дало нам понимание уровня и характера изменений, происходящих в процессе конвергенции с МСФО. По нашему мнению, данный подход обеспечит всеобъемлющую картину динамического процесса конвергенции.

Для обеспечения анализа процесса конвергенции мы выделили **187 ключевых показателей** по 2014 году.

Три МСФО (IAS 29, IFRS 1 и IFRS 9) были исключены из нашего анализа. В частности, мы пропустили МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», т.к. гиперинфляция, не имела места в Украине. Мы не рассматривали МСФО 9 «Финансовые инструменты» потому что на момент анализа он был завершен частично, мы опустили IFRS 1 «Принятие Международных стандартов финансовой отчетности впервые», потому что он в первую очередь описывает требования к раскрытию информации и, следовательно, не в фокусе нашего исследования.

Для того чтобы оценить уровень конвергенции украинских ПСБУ и МСФО мы рассчитали так называемый «**балл конвергенции**». Для расчета данного балла мы определили уровень конвергенции по каждому измеряемому пункту за исследуемый год и сравнили каждую версию украинских бухгалтерских стандартов 2014 с соответствующей версией МСФО (2014). Каждую позицию мы рассматривали в трех направлениях:

- полная конвергенция – FC (Full Convergence) – (=);
- значительное совпадение с МСФО – SC (substantial convergence) – (\approx);
- и несовпадение – NC (non-convergence) с соответствующим МСФО – (\neq).

Конвергенция считается полной (FC), если ключевой показатель в украинском ПСБУ практически идентичен МСФО, конвергенция в значительной степени (SC) определяется, если ключевые показатели по существу такие же, как в МСФО. Например, в некоторых МСФО могут быть описаны конкретные ситуации или детали, которые должны быть включены или исключены из сферы применения стандарта. Если украинский стандарт не включает такие примеры или ситуации, то уровень конвергенции классифицируется как значительное совпадение (SC), а не полное совпадение (FC). Нулевой уровень конвергенции или несовпадение определяется, если в украинских ПСБУ отсутствует или отличается по существу исследуемый ключевой показатель. Источником нашего исследования были официальные тексты Международных стандартов финансовой отчетности [12] и Положения стандарты бухгалтерского учета [13], размещенные на сайте Министерства финансов Украины.

Стандарты IAS с высоким уровнем конвергенции (в основном признаки FC и SC, хотя есть незначительно и признаки NC) представлены в таблице 1. В таблице 2 рассматриваются ключевые элементы стандартов IAS с низким уровнем сходимости, которые в основном совпадают (признак SC) и не совпадают (признак NC). Ключевые элементы с признаками FC в данной таблице отсутствуют. В таблице 3 аналогично таблице 2 отражены стандарты IFRS также с низким уровнем сходимости (с признаками FC и NC).

В конце статьи также приведены в виде перечня ключевые элементы стандартов IAS и IFRS, которые не представлены в украинских ПСБУ, т.е. с признаком NC.

ПСБУ «Запасы» с изменениями, практически полностью соответствует по своему содержанию Международному стандарту бухгалтерского учета с одноименным названием «Запасы». Однако хотелось бы отметить, что в части оценки запасов при их выбытии, а также признание их расходами в IAS 2 раскрыто гораздо подробнее, поэтому по данному пункту мы отметили сходимость как SC – т.е. в основном совпадают.

Касательно стандарта 14 «Аренда» отсутствует порядок признания результата от аренды производителями или дилерами.

Рассматривая основные положения национального стандарта 8 «Нематериальные активы» можно отметить, в стандарте много разночтений по сравнению с IAS 38 «НМА», но в целом, по главным позициям требования к учету совпадают. Отсутствует порядок учета при первоначальном признании нема-

**ПЕРЕЧЕНЬ КЛЮЧЕВЫХ ЭЛЕМЕНТОВ МСФО И ПСБУ, КОТОРЫЕ ПОЛНОСТЬЮ СОВПАДАЮТ (=),
В ОСНОВНОМ СОВПАДАЮТ (≈), НЕ СОВПАДАЮТ (≠) ПО ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУТИ**

Наименование и номер стандартов (IAS), их ключевых элементов	Уровень конвергенции	Наименование ПСБУ, номера пунктов
IAS 1 «Представление финансовой отчетности»		НПСБО 1 «Общие требования к финансовой отчетности»
Назначение финансовой отчетности (IAS 1.9)	(=)	НПСБО 1.1.4
Компоненты полного комплекта финансовой отчетности (IAS 1.10)	(=)	НПСБО 1.2.4
Принцип непрерывности (IAS 1.25)	(≈)	НПСБО 1.3.6
IAS 2 «Запасы»		ПСБУ 9 «Запасы»
Себестоимость товаров при приобретении; (IAS 2.10)	(=)	ПСБУ 9.9
Стоимость товаров при их выбытии; (IAS 2.23, 25)	(=)	ПСБУ 9.16
Оценка запасов, признание расходами (IAS 2.9, 34)	(≈)	ПСБУ 9.24
Признание обесценения и реверсификация обесценения (IAS 2.34)	(≈)	ПСБУ 9.27,28
IAS 16 «Основные средства»		ПСБУ 7 «Основные средства»
Признание основных средств (IAS 16.7)	(=)	ПСБУ 7.6
Оценка ОС при признании (IAS 16.15)	(=)	ПСБУ 7.8
Оценка после первоначального признания IAS 16.29, 31, 36, 39, 40	(≠)	0 (ПСБУ 7.16-21)
Амортизация ОС IAS 16.43	(≠)	0 (ПСБУ 7.22)
Методы амортизации, период амортизации, остаточная и ликвидационная стоимость IAS 16.50, 51, 60, 61, 48	(≈)	ПСБУ 7.23-30
Обесценение ОС IAS 16.65	(=)	ПСБУ 7.31,32
Прекращение признания ОС IAS 16.67, 68, 71	(≈)	ПСБУ 7.33-35
IAS 17 «Аренда»		ПСБУ 14 «Аренда»
Классификация финансовой аренды (IAS 17.8)	(=)	ПСБУ 14.4
Учет финансовой аренды - Признание (IAS 17.20)	(=)	ПСБУ 14.5
Учет финансовой аренды – ставка дисконтирования (IAS 17.20)	(=)	ПСБУ 14.5
Учет финансовой аренды первоначальные прямые затраты (IAS 17.20)	(=)	ПСБУ 14.6
Учет финансовой аренды – последующая оценка (IAS 17.25)	(=)	ПСБУ 14.5
Учет финансовой аренды – методы амортизации (IAS 17.27)	(=)	ПСБУ 14.7
Учет финансовой аренды – первоначальное и последующее признание у арендодателя (IAS 17.36, 39)	(=)	ПСБУ 14.10-15
Учет финансовой аренды – признание результата от аренды производителями или дилерами (IAS 17.42)	(≠)	0
Операционная аренда – доход/оплата (IAS 17.33, 49–50)	(=)	ПСБУ 14.17
Операционная аренда – Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями (IAS 17.52)	(=)	ПСБУ 14.18
Операционная аренда – метод амортизации для арендодателей (IAS 17.53)	(≈)	ПСБУ 14.18
Операции продажи с обратной арендой приводящие к возникновению финансовой аренды (IAS 17.59)	(=)	ПСБУ 14.19
Операции продажи с обратной арендой приводящие к возникновению операционной аренды (IAS 17.61, 63)	(=)	ПСБУ 14.20
IAS 21 Влияние изменения валютных курсов		ПСБУ 21 «Влияние изменений валютных курсов»
Первоначальное признание операций в иностранной валюте (IAS 21.21, 22)	(=)	ПСБУ 21.5
Отражение операций в иностранной валюте в отчетности на дату окончания последующих отчетных периодов (IAS 21.23)	(=)	ПСБУ 21.7
Отражение курсовых разниц от операций в иностранной валюте (IAS 21.28, 32, 30)	(≈)	ПСБУ 21.8,9
Изменение функциональной валюты (IAS 21.35)	(≠)	0
Перевод в валюту представления (IAS 21.39, 47)	(≠)	0
Выбытие или частичное выбытие иностранного подразделения (IAS 21.48)	(≠)	0

Наименование и номер стандартов (IAS), их ключевых элементов	Уровень конвергенции	Наименование ПСБУ, номера пунктов
IAS 18 «Доход»		ПСБУ 15 «Доход»
Оценка выручки – основные правила (IAS 18.9)	(=)	ПСБУ 15.21
Признание выручки от предоставления услуг (IAS 18.20, 26)	(=)	ПСБУ 15.10,11
Признание выручки от продажи товаров (IAS 18.14)	(=)	ПСБУ 15.9
Признание выручки от процентов, роялти и дивидендов (IAS 18.29, 30)	(=)	ПСБУ 15.20
IAS 36 «Обесценение активов»		ПСБУ 28 « Уменьшение полезности активов»
Применение теста на обесценение (IAS 36.2)	(=)	ПСБУ 28.3
Идентификация обесценения активов: признаки и частота переоценок (IAS 36.9, 10, 12)	(≈)	ПСБУ 28.5,6
Оценка будущих потоков денежных средств (IAS 36.30, 33, 39, 44, 50, 52, 55)	(≈)	ПСБУ 28.11-14
Признание убытков от обесценения (IAS 36.59–60, 62–63)	(=)	ПСБУ 28.15
Идентификация генерирующей единицы(ЕГДС), к которой относится актив (IAS 36.66, 70, 72, 75)	(≈)	ПСБУ 28.19-26
Распределение гудвилла при обесценении ЕГДС(IAS 36.80–105, 108)	(≈)	ПСБУ 28.21-22
Восстановление убытка от обесценения (IAS 36.110–111, 114, 117, 119, 121–124)	(≈)	ПСБУ 28.16-18
IAS 38 «Нематериальные активы»		ПСБУ 8 «Нематериальные активы»
Первоначальное признание нематериальных активов – общие правила (IAS 38.21, 22, 24, 48, 68, 71)	(≈)	ПСБУ 8.6, 10
Первоначальное признание нематериальных активов – отсрочка по оплате нематериального актива, выходящая за рамки обычных условий кредитования (IAS 38.32)	(=)	ПСБУ 8.11
Первоначальное признание нематериальных активов - объединение через инвестиции (IAS 38.33)	(≠)	0
Первоначальное признание стоимости исследований и разработок (IAS 38.42, 54, 57, 63)	(≈)	ПСБУ 8.7-9
Затраты, связанные с подготовкой к началу производства (IAS 38.69)	(=)	ПСБУ 8.9
Оценка после первоначального признания НМА (IAS 38.72, 74–75, 81–82, 85–86)	(≈)	ПСБУ 8.19-24
Амортизация НМА (IAS 38.88, 94, 97, 100, 107)	(=)	ПСБУ 8.25-31
Ежегодный обзор стоимости НМА (IAS 38.104, 109)	(≠)	0
Прекращение признания НМА (IAS 38.112, 113)	(≈)	ПСБУ 8.34, 35
IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»		ПСБУ 32 «Инвестиционная недвижимость»
Первоначальное признание, оценка инвестиционной недвижимости (IAS 40.16, 20, 25)	(≈)	ПСБУ 32. 8, 10
Выбор модели учета инвестиционной недвижимости после первоначального признания (IAS 40.30, 32A, 33–35, 38, 53, 55, 56)	(≈)	ПСБУ 32. 8, 16
Перевод в или из инвестиционной модели в модель учета по себестоимости (IAS 40.57)	(=)	ПСБУ 32. 8, 24
Перевод из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционного имущества – модель справедливой стоимости (IAS 40.61, 63, 65)	(≠)	0
Перевод объекта из инвестиционного имущества, отражаемого по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем (IAS 40.60)	(≠)	0
Выбытие инвестиционной собственности (IAS 40.66, 69, 72)	(≈)	ПСБУ 32. 30-32

териальных активов – объединение через инвестиции (IAS 38.33) и ежегодный обзор стоимости НМА (IAS 38.104, 109)

По поводу ПСБУ 32 «Инвестиционная недвижимость», хочется отметить, что украинская редакция стандарта гораздо короче варианта, используемого в МСФО, поэтому все основные положения мы отметили как «существенно совпадающие» (SC). Порядок

учета, связанный с переводом из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционного имущества – модель справедливой стоимости (IAS 40.61, 63, 65) и переводом объекта из инвестиционного имущества, отражаемого по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем (IAS 40.60) выпал из контекста национального стандарта.

**ПЕРЕЧЕНЬ КЛЮЧЕВЫХ ЭЛЕМЕНТОВ МСФО (IAS) И ПСБУ,
КОТОРЫЕ В ОСНОВНОМ СОВПАДАЮТ (≈), НЕ СОВПАДАЮТ (≠) ПО ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУТИ**

Наименование и номер стандартов (IAS), их ключевых элементов	Уровень кон- вергенции	Наименование ПСБУ, номера пунктов
IAS 7 Отчеты о движении денежных средств		НПСБУ 1 « Общие требования к финансовой отчетности»
Представление отчета о движении денежных средств (IAS 7.10)	(≈)	НПСБУ 1.2.9
Отражение движения денежных средств от операционной деятельности (IAS 7.18)	(≠)	0
Отражение движения денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности (IAS 7.21)	(≠)	0
IAS 8 Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки		ПСБУ 6 « Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах»
Выбор и применение учетной политики (IAS 8.7–12)	(≠)	0
Последовательность применения учетной политики (IAS 8.13–18)	(≠)	0
Изменения в учетной политике (IAS 8.19–25)	(≈)	ПСБУ 6. 9-14
Изменения в учетных оценках (IAS 8.36–37)	(≈)	ПСБУ 6. 6-8
Корректировка существенных ошибок предыдущих периодов (IAS 8.42–45)	(≈)	ПСБУ 6.4
IAS 10 События после отчетной даты		ПСБУ 6 « Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах»
Корректирующие и некорректирующие события после отчетной даты (IAS 10.8, 10)	(≈)	ПСБУ 6. 15-19
Непрерывность деятельности (IAS 10.14)	(≠)	0
Дивиденды объявленные после отчетной даты (IAS 10.12)	(≠)	0
IAS 11 «Договоры на строительство»		ПСБУ 18 «Строительные контракты»
Объединение и дробление договоров на строительство (IAS 11.8–10)	(≠)	0
Выручка и затраты по договорам строительства (IAS 11.11, 16)	(=)	ПСБУ 18.11, 12
Признание выручки и расходов по договору строительства (IAS 11.22–24, 32, 35)	(≈)	ПСБУ 18.3-9
Признание ожидаемых убытков по договорам строительства(IAS 11.36)	(≠)	0
Включение затрат по займам (IAS 11.18)	(≠)	0
Связанные затраты (IAS 11.21)	(≠)	0
Оценка выручки по договору строительства (IAS 11.12)	(≈)	ПСБУ 18.11
IAS 12 «Налоги на прибыль»		ПСБУ 17 «Налог на прибыль»
Признание текущих налоговых обязательств и текущих налоговых активов (IAS 12.12, 13, 46)	(≈)	ПСБУ 17. 5
Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов (IAS 12.15, 24, 39, 44, 47, 51)	(≈)	ПСБУ 17. 7,8
Временные разницы в признании отложенных налогов (IAS 12.5)	(≈)	ПСБУ 17. 3
Критерии признания отложенных налоговых активов (ОНА) (IAS 12.34)	(≈)	ПСБУ 17. 8
Дисконтирование ОНА и отложенное налоговое обязательство (ОНО) (IAS 12.53)	(≠)	0
Потери от обесценения ОНА (IAS 12.56)	(≈)	ПСБУ 17. 10
Признание текущего и отложенного налогов в в составе прибыли или убытка за период (IAS 12.58, 61)	(≈)	ПСБУ 17. 4
IAS 19 «Вознаграждения работникам»		ПСБУ 26 «Выплаты работникам»
Сфера применения стандарта (IAS 19.1)	(≈)	ПСБУ 26.1,2
Краткосрочные вознаграждения работникам (IAS 19.10, 11, 14, 17)	(≈)	ПСБУ 26.5-8
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (IAS 19.29, 30, 36, 39)	(≠)	0
Планы с установленными взносами: признание и оценка (IAS 19.44–45)	(≈)	ПСБУ 26.14, 15
Планы с установленными выплатами: признание и оценка (IAS 19.48–125)	(≈)	ПСБУ 26.16-29
Прочие долгосрочные вознаграждения работникам: признание и оценка (IAS 19.128–129)	(≈)	ПСБУ 26.30, 31
Выходное пособие: признание и оценка (IAS 19.133, 134, 139, 140)	(≠)	0
IAS 23 «Затраты по займам»		ПСБУ 31 «Финансовые затраты»
Квалификация активов по капитализируемым затратам по займам. (IAS 23.8) 64. 65. 66. 67. 68. 69	(≈)	ПСБУ 31.5

Наименование и номер стандартов (IAS), их ключевых элементов	Уровень конвергенции	Наименование ПСБУ, номера пунктов
Затраты по займам, разрешенные для капитализации (IAS 23.12, 14)	(≠)	0
Учет затрат по займам по квалифицируемым активам – целевые займы (IAS 23.12)	(≈)	ПСБУ 31.7,8
Учет затрат по займам по квалифицируемым активам – нецелевые займы (IAS 23.14)	(≈)	ПСБУ 31.7,8
Начало капитализации затрат по займам (IAS 23.17)	(≈)	ПСБУ 31.10
Приостановление капитализации затрат по займам (IAS 23.20)	(≈)	ПСБУ 31.11
Прекращение капитализации затрат по займам (IAS 23.22, 24)	(≈)	ПСБУ 31.13
IAS 24 Раскрытие информации о связанных сторонах		ПСБУ 23 «Раскрытие информации относительно связанных сторон»
Определение связанной стороны (IAS 24.9)	(≈)	ПСБУ 23.9
Раскрытие информации о связанных сторонах (IAS 24.13)	(≠)	0
Связанные с правительством предприятия (IAS 24.25)	(≠)	0
IAS 33 Прибыль на акцию		ПСБУ 24 «Прибыль на акцию»
Оценка базовой прибыли на акцию (IAS 33. 12)	(≠)	0
Расчет средневзвешенного количества обыкновенных акций (IAS 33. 26)	(≈)	ПСБУ 24.5
Расчет разведенной прибыли на акцию (IAS 33. 30)	(≈)	ПСБУ 24.8
IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»		ПСБУ 13 «Финансовые инструменты»
Последующая оценка финансовых активов (IAS 39.46, 48)	(≈)	ПСБУ 13.29
Последующая оценка финансовых обязательств (IAS 39.47)	(≈)	ПСБУ 13.30
Реклассификация финансовых инструментов (IAS 39.50–54)	(≠)	0
Доход или убыток, возникающий от изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства (IAS 39.55–57)	(≠)	0 (ПСБУ 13.28)
Обесценение финансовых инструментов (IAS 39.65, 69, 70)	(≠)	0
Сокращения убытка от обесценения финансовых инструментов (IAS 39.65, 69, 70)	(≠)	0
Прекращение признания финансовых инструментов (IAS 39.15–41)	(≠)	0
Инструменты хеджирования – справедливая стоимость (IAS 39.71, 86, 88, 89, 91–92)	(≠)	0 (ПСБУ 13.35-41)
Инструменты хеджирования – хеджирование чистого денежного потока и чистых инвестиций (IAS 39. 71, 86, 88, 95, 97–102)	(≠)	0 (ПСБУ 13.35-41)
IAS 41 Сельское хозяйство		ПСБУ 30 «Биологические активы»
Признание биологического актива или сельскохозяйственной продукции (IAS 41.10)	(≠)	0 (ПСБУ 30.5)
Первоначальное признание биологического актива или сельскохозяйственной продукции (IAS 41.12, 13, 30)	(≈)	ПСБУ 30.7-12
Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании биологического актива или сельскохозяйственной продукции (IAS 41.26, 28)	(≈)	ПСБУ 30.18
Учет государственных субсидий, связанных с биологическими активами (IAS 41.34, 35)	(≠)	0

ПСБУ «Основные средства» в основном совпадает с позициями изложенными в IAS 16 «Основные средства», однако по двум моментам есть значительно расхождение: в частности, в отечественном стандарте нет такого понятия как оценка после первоначального признания (IAS 16.29, 31, 36, 39, 40) и не акцентируется внимание на том, что каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно.

ПСБУ 17 «Налоги на прибыль» не включает в себя вопросы, связанные с дисконтированием ОНА и

отложенных налоговых обязательств (ОНО) (IAS 12.53)

Концептуально разный подход к объектам учета заложен в ПСБУ 26 «Выплаты работникам» и в IAS 19 «Вознаграждения работникам». Во – первых отечественный стандарт не содержит различий между планами с установленными выплатами и планами с установленными взносами, а упоминает лишь о прочих выплатах. Во – вторых есть некоторые пункты, которые вообще не попали в ПСБУ 26 – это порядок учета вознаграждения по окончании трудовой деятельности (IAS 19.29, 30, 36, 39) и учет выходного пособия: признание и оценка (IAS 19.133, 134, 139, 140).

ПСБУ 18 «Строительные контракты» не отражает многие актуальные вопросы учета, в частности: объединение и дробление договоров на строительство

(IAS 11.8–10), признание ожидаемых убытков по договорам строительства (IAS 11.36), включение затрат по займам (IAS 11.18), связанные затраты (IAS 11.21).

Таблица 3

ПЕРЕЧЕНЬ КЛЮЧЕВЫХ ЭЛЕМЕНТОВ МСФО (IFRS) И ПСБУ, КОТОРЫЕ В ОСНОВНОМ СОВПАДАЮТ (≈), НЕ СОВПАДАЮТ (≠) ПО ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУТИ

Наименование и номер стандартов (IFRS), их ключевых элементов	Уровень конвергенции	Наименование ПСБУ, номера пунктов
IFRS 3 «Объединения бизнеса»		ПСБУ 19 «Объединение предприятий»
Метод приобретения (IFRS 3.4)	(≠)	0
Идентификация покупателя (IFRS 3.6)	(≠)	0
Идентификация даты приобретения (IFRS 3.8)	(≠)	0
Признание и оценка идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии (IFRS 3.10,15)	(≈)	ПСБУ 19.8
Признание и оценка гудвила или дохода от выгодной покупки (IFRS 3.32)	(≈)	ПСБУ 19.5, 13
Период оценки (IFRS 3.45)	(≠)	0
Последующая оценка и учет приобретенных активов, принятых или понесенных обязательств и долевых инструментов (IFRS 3.54)	(≠)	0
IFRS 5 «Необоротные активы на продажу, прекращенная деятельность»		ПСБУ 27 «Необоротные активы, удерживаемые на продажу и прекращенная деятельность»
Классификация долгосрочного актива (или выбывающей группы) как предназначенный для продажи (IFRS 5.6)	(≈)	ПСБУ 27.2.1
Оценка долгосрочного актива (или выбывающей группы) (IFRS 5.15)	(≈)	ПСБУ 27.2.9
IFRS 6 Разведка и оценка минеральных ресурсов		ПСБУ 33 «Затраты на разведку запасов полезных ископаемых»
Оценка активов, связанных с разведкой и оценкой (IFRS 6.8)	(≈)	ПСБУ 33.5
Оценка после признания активов, связанных с разведкой и оценкой (IFRS 6.12)	(≠)	0
Изменение учетной политики в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой (IFRS 6.13)	(≠)	0
Обесценение активов, связанных с разведкой и оценкой (IFRS 6.18, 21)	(≈)	ПСБУ 33.6
IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации		ПСБУ 13 «Финансовые инструменты»
Значимость финансовых инструментов для финансового положения и результатов деятельности (IFRS 7.7)	(≠)	0
Категории финансовых активов и финансовых обязательств (IFRS 7.8)	(≈)	ПСБУ 13.5-9
Финансовые активы или финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка (IFRS 7.9)	(≈)	ПСБУ 13.30
Реклассификация (IFRS 7.12)	(≠)	0
IFRS 8 Операционные сегменты		ПСБУ 29 «Финансовая отчетность по сегментам»
Определение операционного сегмента (IFRS 8.5, 11)	(≠)	0
Критерии агрегирования (IFRS 8.12)	(≈)	ПСБУ 29.6-9
Отражение в отчетности оценку прибыли или убытка по каждому отчетному сегменту (IFRS 8.23)	(≈)	ПСБУ 29.18-23
IFRS 10 Консолидированная финансовая отчетность		НПСБУ 2 «Консолидированная финансовая отчетность»
Определение контроля (IFRS 10.5.6.7.)	(≈)	НПСБУ 2.7
Полномочия (IFRS 10.10-14)	(≈)	НПСБУ 2.4

Наименование и номер стандартов (IFRS), их ключевых элементов	Уровень конвергенции	Наименование ПСБУ, номера пунктов
Связь между полномочиями и доходом (IFRS 10.17)	(≠)	0
Требования к учету (IFRS 10.19)	(=)	НПСБУ 2.2.2
IFRS 11 Соглашения о совместной деятельности		ПСБУ 12 «Финансовые инвестиции»
Совместный контроль (IFRS 11.4,5,6)	(≈)	ПСБУ 12.3
Совместный контроль (IFRS 11.7)	(≈)	ПСБУ 12.3
Виды совместной деятельности (IFRS 11.14)	(≠)	0
Финансовая отчетность сторон совместной деятельности (IFRS 11.20)	(≈)	ПСБУ 12.19

Огромной проблемой, по мнению автора, является отсутствие подробных стандартов порядка учета операций по объединению бизнеса. В частности, отсутствует информация о правилах учета инвестиций в ассоциированные компании, в отличие от IAS 28 Инвестиции в зависимые предприятия (ассоциированные компании). Частично о долевом методе упоминается в ПСБУ 12 «Финансовые инструменты». Нет определенности с вопросами раскрытия информации о долях участия в других предприятиях (IAS 27). Упомянуты определения (без раскрытий) о консолидированной и отдельной финансовой отчетности в НПСБУ 2, однако, на наш взгляд, этого недостаточно, необходимо разработать стандарт с подробными критериями и порядком отражения показателей консолидированной и отдельной финансовой отчетности.

Отдельное поле для критики – это ПСБУ 13 «Финансовые инструменты». Национальные стандарты представлены двумя стандартами: ПСБУ 13 «Финансовые инструменты» и ПСБУ 12 «Финансовые инвестиции», хотя финансовые инвестиции это составная часть объектов учета, называемых финансовыми инструментами. Большое количество несоответствий наблюдается по всем трем стандартам (IFRS 9 нами не рассматривался, т.к. на момент анализа он не был завершен). Рассмотрим некоторые из них:

- Значимость финансовых инструментов для финансового положения и результатов деятельности (IFRS 7.7);
 - Реклассификация (IFRS 7.12);
 - Представление информации об обязательствах и капитале (IAS 32.15);
 - Инструменты с правом обратной продажи (IAS 32.16, 17);
 - Варианты расчетов по производным финансовым инструментам (IAS 32.26);
 - Реклассификация финансовых инструментов (IAS 39.50–54);
 - Доход или убыток, возникающий от изменения

справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства (IAS 39.55–57);

- Обесценение финансовых инструментов (IAS 39.65, 69, 70);
- Сокращения убытка от обесценения финансовых инструментов (IAS 39.65, 69, 70);
- Прекращение признания финансовых инструментов (IAS 39.15–41)

Проведенный анализ сходимости международных и национальных стандартов показал, что имеются существенные различия между Положениями (стандартами) о бухгалтерском учете Украины и МСФО. Положения (стандарты) о бухгалтерском учете Украины разрабатываются и утверждаются Министерством финансов, законом о бухгалтерском учете требуется, чтобы они не противоречили МСФО. Сравнительный анализ свидетельствует о том, что существует ряд разногласий между двумя системами стандартов (см табл.1,2,3), а также необходимо отметить, что ряд МСФО в национальной системе вообще отсутствуют.

**ПЕРЕЧЕНЬ КЛЮЧЕВЫХ ЭЛЕМЕНТОВ
МСФО И ПСБУ, КОТОРЫЕ НЕ СОВПАДАЮТ (≠)
ПО ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУТИ**

IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»:

- Критерии признания государственных субсидий (IAS 20.7);
- Основные правила признания государственных грантов (IAS 20.12, 20);
- Оценка немонетарных правительственных грантов (IAS 20.23);
- Признание государственных субсидий, относящихся к активам в отчете о финансовой позиции (IAS 20.24);
- Признание государственных грантов, относящихся к доходам (IAS 20.29);
- Государственная субсидия, подлежащая возврату (IAS 20.32);

IAS 26 Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам):

- Пенсионные планы с установленными взносами (IAS 26.13–16);
- Пенсионные планы с установленными выплатами (IAS 26.17, 18, 19);
- Все планы – оценка активов плана (IAS 26.32);

IAS 27 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность

Представление консолидированной финансовой отчетности (IAS 27.9);

Охват консолидированной финансовой отчетности (IAS 27.12);

Процедуры консолидации (IAS 27.18-31);

Учет инвестиций в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия в отдельной финансовой отчетности (IAS 27.38,40);

IAS 28 Инвестиции в зависимые предприятия (ассоциированные компании):

- Применение метода долевого участия (IAS 28.13);
- Убытки от обесценения (IAS 28.31);
- Прекращение использования метода долевого участия (IAS 28.18);
- Даты и учетная политика используемая инвестором при применении долевого метода (IAS 28.14);

IAS 32 Финансовые инструменты: представление информации:

- Представление информации об обязательствах и капитале (IAS 32.15);
- Инструменты с правом обратной продажи (IAS 32.16, 17);
- Варианты расчетов по производным финансовым инструментам (IAS 32.26);

IAS 34 Промежуточная финансовая отчетность

- Промежуточная финансовая отчетность – общие принципы учетной оценки (IAS 34.28);
- Промежуточная финансовая отчетность – доходы, получаемые сезонно, циклически или эпизодически (IAS 34.37);
- Промежуточная финансовая отчетность – затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года (IAS 34.39);
- Промежуточная финансовая отчетность – использование расчетных оценок (IAS 34.41);

IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»

- Резервы: признание (IAS 37.14, 15, 61, 63, 66);
- Резервы: оценка (IAS 37.36, 42, 45, 47, 48, 51, 53, 54);
- Резервы: изменение оценки (IAS 37.59);

- Резерв на реструктуризацию (IAS 37.72, 78, 80);
- Условные активы и обязательства (IAS 37.27, 31);

IFRS 2 Выплаты на основе долевых инструментов:

- Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами (IFRS 2.7, 2.10);
- Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами (IFRS 2.7, 2.30);
- Товары или услуги, полученные или приобретенные в операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, которые не отвечают критериям признания в качестве активов (IFRS 2.8);
- Операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, с возможностью оплаты денежными средствами (IFRS 2.34);

IFRS 4 Договоры страхования:

- Договора страхования – проверка адекватности обязательств (IFRS 4.15);
- Договора страхования – изменения в учетной политике (IFRS 4.22);

IFRS 12 Раскрытие информации о долях участия в других предприятиях:

- Раскрытие информации об участии в дочерних предприятиях (IFRS 12.10);
- Раскрытие информации об участии в совместной деятельности и ассоциированных предприятиях (IFRS 12.20);

IFRS 13 Оценка справедливой стоимости и требования к раскрытию информации:

- Определение справедливой стоимости (IFRS 13.9);
- Оценка справедливой стоимости (IFRS 13.16);
- Применение справедливой стоимости в отношении нефинансовых активов стоимости (IFRS 13.28);
- Применение справедливой стоимости в отношении обязательств и собственных долевых инструментов предприятия (IFRS 13.34, 37, 40);
- Исходные данные для методов оценки (IFRS 13.67, 70, 72).

После оценки уровня сходимости для каждого измерения пункта, вычисляем «балл конвергенции» за исследуемый год украинских ПСБУ путем деления числа полностью конвергентных и в значительной степени конвергентных ключевых показателей (=) и (≈) на общее количество ключевых показателей. Согласно расчету 89 пункта не совпадают, 97 пунктов совпадают из исследуемых 187 ключевых показателей, т.е. **уровень конвергенции – 52 %**

ВЫВОДЫ

1. Мы считаем, что усилия украинского правительства по улучшению качества бухгалтерских стандартов, содействует конвергенции отечественных П(С)БУ с МСФО.
2. При анализе уровня сходимости украинских Положений (стандартов) бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности нами было определено, что уровень сходимости приближается к 52 %, т.е. украинские стандарты только наполовину совпадают с МСФО.
3. Представляют интерес дальнейшие исследования конвергенции ПСБУ и МСФО в части прогрессивных изменений в уровне конвергенции в течении времени, а также проблематики применения МСФО в Украине.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Зубілевич С.** Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: наскільки далеко від положень та близько до стандартів? // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 7 – 8. – С. 10–27.
2. **Костюченко В.** Реформа бухгалтерського обліку в Україні/Конференція з питань фінансового менеджменту// Бух. облік і аудит. – 1996. – № 8. – С. 20–22.
3. **Чалий І.** БуХХОблік для дорослих. МСФЗ – трансформація. Управління прибутком. Податки. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.
4. **Нормативно** – методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності/за ред. Л.Г. Ловінської. – К.: ДННУ «Акад. фін.управління», 2013. – 294 с.
5. **Голов С.Ф.** Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К. Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
6. **Pacter, P.** (2005). What exactly is convergence? International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 2(1/2), 67–83. С. 71
7. **Pacter P.** IFRS® as global standards: a pocket guide // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IFRS-as-global-standards-Pocket-Guide-April-2015.PDF>
8. **Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S.** (2003). Incentives versus standards: Properties of accounting income in four East Asian countries. Journal of Accounting and Economics, 36, 235–270. 2013 [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://faculty.chicagobooth.edu/raj.ball/research/Papers/2003%20Incentives%20versus%20Accounting%20Standards%20-%20East%20Asia.pdf>
9. **Ball, R.** (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and cons for investors. Accounting and Business Research. International Accounting Policy Forum., 5–27. 2013 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1792&context=commpapers>).
10. **Intergovernmental** Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR). (2006) // [Електронний ресурс]. – режим доступу : <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/IFRS-Implementation.aspx>
11. **Review** of practical implementation issues of International Financial Reporting Standards. United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) Geneva, 10–12 October 2006, 2013 [Електронний ресурс]. – режим доступу: http://unctad.org/en/docs/c2isard37_en.pdf).
12. **Міжнародні** стандарти бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
13. **Положення** (стандарти) бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533

У статті розглянуто рівень збіжності українських стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Розрахований бал конвергенції. Для розрахунку даного бала було визначено рівень конвергенції по кожному вимірюваному пункту і проведено порівняння версії українських бухгалтерських стандартів станом на 2014 рік з відповідною версією МСФЗ за станом на 2014 рік.

Ключові слова: Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, конвергенція, рівень збіжності.

The article describes the level of convergence Ukrainian accounting standards and international financial reporting standards. Designed score convergence. For the calculation of the score was determined by the level of convergence for each measured point and the comparison versions of Ukrainian accounting standards as of 2014 with the corresponding version of IFRS as of 2014.

Keywords: Ukrainian GAAP, International Financial reporting standards, convergence.