

## ФІНАНСИ

<https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-63-08>  
УДК 657

### Дар'я Вікторівна Головіна

кандидат економічних наук, доцент  
Київський національний торговельно-економічний університет,  
вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна  
dvkarpenko88@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0001-5750-7943>

### Ольга Василівна Карпенко

кандидат економічних наук, професор  
Полтавський університет економіки і торгівлі,  
вул. Ковалю, 3, Полтава, 36014, Україна  
karpenko.olga11@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0002-2308-6906>

### Ірина Йосипівна Плікус

кандидат економічних наук, доцент  
Сумський державний університет  
вул. Р.-Корсакова, 2, Суми, 40007, Україна  
plukusirina@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0002-0657-7260>

## МІЖНАРОДНА КОНВЕРГЕНЦІЯ ФІНАНСОВОГО ЗВІТУВАННЯ

Метою написання статті є дослідження стану глобальної конвергенції стандартів фінансової звітності на сучасному етапі розвитку системи бухгалтерського обліку, а також розгляд ключових аспектів процесу об'єднання Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) та Загальноприйнятих правил бухгалтерського обліку (GAAP). Протягом кількох десятиліть Європейський Союз, Міжнародна організація комісій з цінних паперів та Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку підтримують міжнародні зусилля щодо гармонізації стандартів фінансового обліку та звітності ОПБУ США (GAAP) та МСФЗ (IFRS) як два самостійні набори стандартів з бухгалтерського обліку та звітності, що використовуються у різних країнах. Відмічено, що незважаючи на те, що й IFRS, й GAAP мають на меті забезпечити прозорість, інформативність і зручність у використанні фінансової звітності, проте у цих стандартах використовуються, різні підходи, щоб досягти цього. Зазначено, що в даний час, IFRS є домінуючою системою обліку та звітності, по суті лише країни третього світу не застосовують її. Доведено, що у процесі досягнення конвергенції мають бути розроблені єдиний набір зрозумілих та можливих до виконання міжнародних стандартів обліку, які вимагають високої якості, прозорості та порівнянної інформації у фінансовій звітності, з метою забезпечення зближення IFRS та GAAP. Представлено аналіз інтенсивності використання понять IFRS та GAAP, які асоціюються саме з конвергенцією цих облікових систем за допомогою інструмента Google Ngram Viewer (GNV). Підкреслено, що Конвергенція IFRS та GAAP стосується і України, оскільки конвергенція двостороння, будь-яка зміна IFRS, зрештою вплине і на українську систему обліку і звітності.

Ключові слова: **IFRS, GAAP, конвергенція, гармонізація, стандартизація.**

JEL Classification: M40; M41; M48; H83.

---

**Як цитувати:** Головіна, Д. В., Карпенко, О. В., & Плікус, І. Й. (2022). Міжнародна конвергенція фінансового звітування. *Соціальна економіка*, 63, 83-93. doi: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-63-08>.

**In cites:** Holovina, D., Karpenko, O., & Plikus, I. (2022). International convergence of financial reporting. *Social Economics*, 63, 83-93. doi: <https://doi.org/10.26565/2524-2547-2022-63-08>. (in Ukrainian)

---

**Вступ.** Сучасні глобалізаційні економічні процеси безпосередньо впливають на систему бухгалтерського обліку та фінансового звітування. Найбільше це проявляється у вигляді міжнародної конвергенції національних систем обліку, що зумовлено розширенням діяльності суб'єктів господарювання за межами однієї країни, а саме посиленням міжнародної торгівлі; розвитком транснаціональних корпорацій; створенням спільних підприємств та появою міжнародного об'єднання бізнесів; активним міждержавним інвестуванням, кредитуванням та фінансуванням; виходом багатьох компаній на міжнародні фондові ринки та ринки капіталів тощо. Всі зазначені процеси потребують якісного інформаційного забезпечення, формування якого ускладняється наявністю розбіжностей стандартів обліку у різних країнах світу, що викликані відмінностями в економічній, політичній, соціальній та культурній сферах. В таких умовах підприємства, що діють на міжнародних ринках, досить часто стикаються з необхідністю підготовки подвійного звітування у відповідності до національних та міжнародних вимог, крім того виникає загроза зменшення транспарентності фінансової звітності та ризик появи інформаційної асиметрії.

Створення єдиних підходів до формування облікової інформації сприятиме вирішенню зазначених проблем та дозволить на світовому рівні гармонізувати процес формування фінансової звітності, що забезпечить прозорість звітності і відображення реальної економічної ситуації в компаніях та представить користувачам інформації можливість приймати правильні економічні рішення на основі достовірної і якісної інформації.

Таким чином, глобалізація ринків капіталу зумовила потребу у глобалізації фінансової звітності, а отже, і їх стандартів, що можливо досягти за рахунок конвергенції національних систем обліку. Мета статті – проаналізувати стан глобальної конвергенції стандартів фінансової звітності на сучасному етапі, розглянути ключові моменти процесу об'єднання Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) та Загальноприйнятих правил бухгалтерського обліку (GAAP), а також визначити тенденції подальшого розвитку гармонізації в царині обліку та звітності на міжнародному просторі. Для досягнення цієї мети поставлено завдання: розглянути поняття «конвергенція», «гармонізація» та «стандартизація»; представити результати проведеного аналізу інтенсивності використання цих понять, а також понять IFRS та GAAP, які асоціюються саме з динамічним розвитком новітніх світових облікових трансформацій і основними трендами розвитку міжнародної конвергенції фінансового звіту-

вання; розглянути ключові етапи процесу об'єднання Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) та узагальнити етапи конвергенції фінансового звітування з метою вибору найдоцільнішого шляху для України.

Об'єктом дослідження є процес міжнародної конвергенції фінансового звітування для потреб забезпечення прозорості, інформативності та зручності у використанні фінансової звітності. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних положень щодо підходів до фінансового звітування

**Огляд літератури.** Питання, пов'язані з глобалізацією та конвергенцією фінансового звітування на сьогоднішній день є досить популярними серед українських та зарубіжних науковців. Значні розробки в цій сфері здійснили такі вчені як Н. Акімова, А. Асває, В. Єфіменко, Г. Курило, А. Колодовський, Л. Нищенко, О. Пасько, О. Петрук, О. Радова, Г. Санько, Д. Стрит, Л. Товкун, М. Barth, J. Mc Enroe, M. Sullivan, P. Pacter, H. Erchinger, M. Negash, A. Holt, J. Hathorn, W. Landsman, M. Lang, C. Williams, L. Nail, C. Leuz, P. Wycowski. Основний акцент існуючих досліджень у зазначеній сфері наукових інтересів спрямований на розкриття сутності необхідності глобалізації світових стандартів обліку; потреби у конвергенції фінансової звітності; аналіз сучасного стану конвергенції фінансового звітування; адаптації національних систем обліку до світових вимог; досвіду різних країн щодо переходу на МСФЗ; визначення переваг та недоліків при трансформації фінансової звітності; особливості впровадження МСФЗ в Україні тощо.

Незважаючи на наявність значної кількості наукових досліджень щодо процесу конвергенції національних систем обліку та фінансового звітування, актуальними залишаються питання щодо чіткого визначення сутності і значення конвергенції фінансового звітування з метою визначення тенденцій подальшого розвитку гармонізації в царині обліку та звітності на міжнародному просторі.

**Методологія дослідження.** Теоретико-методологічною основою дослідження є положення, що містяться у працях вітчизняних та зарубіжних авторів з теорії, методики та організації фінансового обліку та складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ, методології та практики гармонізації бухгалтерського обліку. Пошук релевантних досліджень здійснювався серед наукових статей індексованих в профільних базах даних Google Scholar, Web of Science, Scopus та інших. Розглядаючи інтерес науковців до теми дослідження ми скористалися можливостями Google Ngram Viewer (GNV), оскільки цей інструмент дослідження дозволяє порівнювати частоту пошукових запитів за ключовими

словами. Емпіричну базу дослідження становлять аналітичні огляди, звіти та прогнози. У процесі роботи були використані компаративний аналіз, порівняння, угруповання, аналіз зібраного фактичного матеріалу, синтез, метод логічного узагальнення, системний підхід до вивчення економічних явищ.

#### Основні результати дослідження.

Останні десятиліття розвитку світової економіки пов'язані з глобалізаційними процесами, які не оминули і сферу бухгалтерського обліку. Сучасні бухгалтери є учасниками унікального процесу стандартизації професії, оскільки протягом досить короткого часу значна кількість країн з розвинутою економікою та економікою, що розвивається здійснюють перехід до єдиної бухгалтерської термінології, методів обліку та принципів формування звітної інформації, що безпосередньо

пов'язано із впровадженням МСФЗ. Як зазначає Н.С. Акімова «Міжнародна конвергенція стандартів бухгалтерського обліку стала гарячою темою в галузі міжнародного бухгалтерського обліку і є незворотною ланкою, яка супроводжується тенденціями розвитку інтернаціоналізації бухгалтерського обліку» (Акімова, 2018).

В сучасній наукових публікаціях для характеристики новітніх світових облікових трансформацій використовують такі категорії як: адаптація, гармонізація, уніфікація, стандартизація, конвергенція облікових систем тощо. На рис.1 представлено аналіз інтенсивності використання цих понять, які асоціюються саме з динамічним розвитком новітніх світових облікових трансформацій і основними трендами розвитку міжнародної конвергенції фінансового звітування.

#### Google Books Ngram Viewer

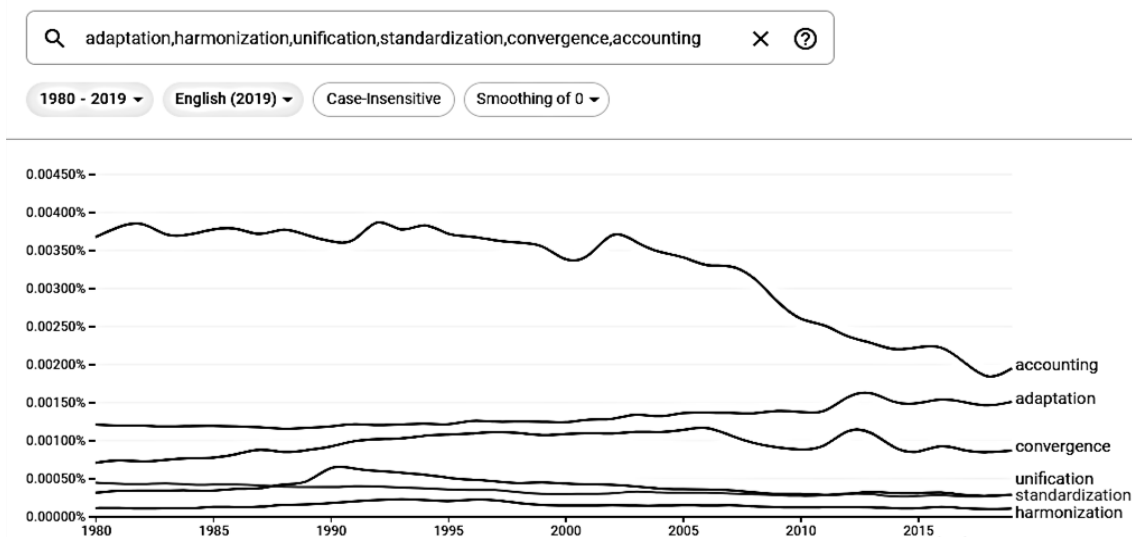


Рис. 1. Частота згадувань слів «адаптація» (adaptation), «гармонізація» (harmonization), «уніфікація» (unification), «стандартизація» (standardization), «конвергенція» (convergence), облік (accounting) в англійськомовних публікаціях, 1980-2019 рр.

Fig. 1. The frequency of mentioning the words "adaptation", "harmonization", "unification", "standardization", "convergence", "accounting" in English-language publications, 1980-2019  
Джерело: побудовано авторами за даними GNV<sup>1</sup>

Майнінг бібліометричних даних показав, що найчастіше в наукових публікаціях (Єфіменко, 2011; Товкун, 2019; Радова, 2017) зустрічаються дослідження з назвою в заголовку «гармонізація бухгалтерського обліку до...», всі вони розкривають положення щодо можливості досягнення максимальної «гармонії» між існуючими стандартами бухгалтерського обліку різних країн світу, тобто відсутності суперечностей у аналогічних стандартах інших країн щодо методології ведення обліку та формування фінансової звітності. При

цьому гармонізація може бути застосована як на рівні країни та регіонів, так і у світовому масштабі. В широкому розумінні гармонізація - це узгодження, координація різних систем бухгалтерського обліку і звітності з метою зіставності інформації, її зрозумілості у світовому масштабі. Гармонізація означає приведення національних систем обліку у відповідність до загальноприйнятих у світовому масштабі принципів, правил, вимог (Єфіменко, 2011). Довгий час в серед прихильників МСФЗ панувала теорія поступової «гармоніза-

<sup>1</sup> Google Ngram Viewer. URL: [https://books.google.com/ngrams/graph?content=adaptation%2C+harmonization%2C+unification%2C+standardization%2C+convergence%2C+accounting&year\\_start=1980&year\\_end=2019&corpus=26&smooth=0](https://books.google.com/ngrams/graph?content=adaptation%2C+harmonization%2C+unification%2C+standardization%2C+convergence%2C+accounting&year_start=1980&year_end=2019&corpus=26&smooth=0) (дата звернення: 24.01.2022).

ції» стандартів різних країн, з урахуванням інтересів усіх зацікавлених сторін. Однак ця мета, яку на початку 70-х проголосив КМСБО, не витримала випробування часом, оскільки на практиці це призвело до наявності кількох дозволених альтернативних підходів для всіх основних циклів обліку, коли одна і та ж господарська операція могла відображатися різними компаніями абсолютно по-різному. Такий занадто «розмитий» підхід МСФЗ в останній чверті ХХ століття викликав серйозну критику з боку ринку міжнародного капіталу, особливо США. Важливою особливістю гармонізації є можлива наявність і збереження певних відмінностей, зумовлених національними, історичними та економічними особливостями. Яскравим прикладом гармонізації обліку на регіональному рівні є Директиви Європейського Союзу, які є законодавчими інструментами, що визначають загальні вимоги щодо складання, змісту та подання фінансових звітів (Товкун, 2019). Так, в рамках країн ЄС, які схожі за національними традиціями та культурою стало можливим та доцільним впровадити єдині норми обліку.

Л. П. Нищенко узагальнила історичні етапи гармонізації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, виділивши три основні (Нищенко, 2007):

1) 1959-1977 рр. – зародження гармонізації. Створення Спеціальної групи при ЄС з питань бухгалтерського обліку;

2) 1978-1989 рр. – налагодження конструктивних зв'язків між IASB та FASB та виходу двох систем бухгалтерського обліку – МСФЗ і GAAP-US;

3) 1990 р. – і до тепер – розвиток методології обліку і звітності, поступове визнання МСФЗ у світі та міжнародними організаціями.

М. Барт пов'язує гармонізацію бухгалтерського обліку в усьому світі з глобалізацією міжнародних фінансових ринків та грошових потоків (Barth, Landsman, Lan, & Williams, 2012), проте С. Леуз підкреслює, що цей процес неможливо розглядати у відриві від елементів інституціональної інфраструктури країн (Leuz, 2003).

О. М. Петрук розглядає процес гармонізації бухгалтерського обліку, ототожнюючи його з уніфікацією та стандартизацією, зазначає, що «...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» (Петрук, 2006). Вважаємо такий підхід не досить коректним,

оскільки процес уніфікації та стандартизації має свої особливості, що суперечить сутності поняття «гармонізація».

Під стандартизацією обліку доцільно розуміти такий порядок, коли країни ухвалюють правила, наприклад, стандарти МСФЗ, без будь-яких змін. Як зазначає Л. В. Товкун, ідея стандартизації обліку вдало реалізується в межах уніфікації, а саме виключення альтернативних методів обліку господарських операцій (Товкун, 2019).

Поняття «уніфікація» походить від французького слова «unіque» – однаковий, єдиний, унікальний, без варіантний, що передбачає функціонування системи бухгалтерського обліку в умовах єдиних загальних світових методологічних підходів і відхиляє можливість існування будь-яких альтернатив. Звичайно в сучасних умовах господарювання така система регулювання на світовому рівні не є життєздатною. Проте з точки зору регіональної імплементації вона є досить дієвою і практично застосованою, що реалізовано Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку за допомогою МСФЗ. Логіка цього підходу така: має існувати уніфікований набір стандартів обліку і звітності, який прийнятний для будь-якої ситуації в будь-якій країні через що зникає необхідність створення національних стандартів (Товкун, 2019).

Інколи в своїх дослідженнях науковці розглядають адаптацію національних систем обліку, в такому випадку мова йде про підхід, який передбачає використання МСФЗ на території країни без жодної модифікації чинних стандартів звітності, а національні стандарти перестають використовуватися. Так, наприклад, в Україні сучасна адаптація законодавства здійснюється за напрямом євроінтеграції. У міжнародному праві під адаптацією розуміють «послідовний процес наближення правової системи держави, включаючи законодавство, правотворчість, юридичну техніку, практику, правозастосування до правової системи ЄС відповідно до критеріїв, що висуваються ЄС до держав, які мають намір до нього приєднатись» (Радова, 2017). У Законі України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» зазначено, що метою адаптації законодавства України до законодавства ЄС є досягнення відповідності правової системи України з урахуванням критеріїв, що висуваються ЄС до держав, які мають намір вступити до нього<sup>1</sup>. Крім того, Угода про асоціацію між Європейським Союзом та Україною, передбачає виконання зобов'язання щодо гармоні-

<sup>1</sup> Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України № 1629-IV; редакція від 04.11.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15#Text> (дата звернення: 14.01.2022).

зації законодавства, що регулює господарську діяльність в цілому та обліку зокрема.

В науковому просторі є також погляди, які ототожнюють поняття «уніфікація» та «конвергенція» (Курило, 2014), проте остання передбачає процес наближення, а не повної відповідності. Відповідно до латинського слова «converge» - «конвергенція» означає зближення, наближення. При цьому в економічному словнику зазначається, що конвергенція – це наближення різних економічних систем, стирання відмінностей між ними, обумовлене спільністю соціально-економічних проблем і наявністю єдиних об'єктивних закономірностей розвитку<sup>1</sup>. Що ж стосується конвергенції обліку, то це процес зближення моделей бухгалтерського обліку, який виражається фактично у зближенні систем національних стандартів з МСФЗ. Іншими словами «конвергенція» (наближення) передбачає внесення змін в національні стандарти з метою їх відповідності до вимог МСФЗ. На нашу думку, під конвергенцією доцільно розглядати не злиття та поглинання національної системи обліку з будь-якими міжнародними, наднаціональними нормативними регуляторами, а злиття переваг національних особливостей та традицій щодо ведення обліку та формування звітності з перевагами, які уособлюють в собі міжнародні стандарти та правовими актами інших країн. Таким чином, конвергенція є найбільш вдалою стратегією розвитку бухгалтерського обліку, оскільки дозволяє поєднати переваги внутрішньої системи та використати міжнародний досвід. Питання, пов'язані з актуальністю конвергенції, постали ще на початку ХХІ ст. після численних фінансових скандалів з великими американськими корпораціями та криз на фінансових ринках. В цей період

було оголошено про початок проекту конвергенції під егідою Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) та почалася робота з реструктуризації та переробки МСФЗ, яке здійснюється Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB).

Конвергенція стандартів фінансової звітності на практиці реалізується двома способами (рис. 2).

Основна відмінність між пакетною та постандартною конвергенцією полягає у методиці зближення. Так, пакетна конвергенція передбачає використання повного набору існуючих стандартів, які є нейтральні за національною ознакою і використовуються компаніями в інших країнах. В той же час, постандартна конвергенція передбачає внесення органом регулювання бухгалтерського обліку змін в окремих стандартів в межах відповідного комплексу стандартів. При цьому односторонній варіант реалізується через заміну одного із чинних стандартів на інший чинний стандарт із іншого комплексу стандартів або ж при двосторонньому варіанті кожен з органів регулювання країн замінює чинний стандарт одним спільним стандартом (Пасько, n.d.). Як показує практика, найчастіше пакетну конвергенцію застосовують країни, які не мають власного належним чином розвинутого обліку. Натомість розвинуті країни та країни, які мають сильні школи бухгалтерського обліку використовують постандартну двосторонню конвергенцію, цим самим здійснюючи вплив на формування облікових підходів. Таким чином, сучасні облікові трансформації пов'язані із конвергенцією різних моделей обліку, що забезпечує підвищення достовірності фінансових звітів для значимих груп стейкхолдерів.



Рис. 2. Види конвергенції стандартів фінансової звітності (Пасько, n.d.)  
Fig. 2. The types of convergence of financial reporting standards (Pasko, n.d.)

<sup>1</sup> Райзберг Б. А., Лозовский А. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М., 1999. 476 с.

В основу сучасної конвергенції обліку покладено міжнародні стандарти фінансової звітності, які можуть стати єдиною глобальною економічною мовою та утворити фундамент для всесвітніх глобальних стандартів фінансової звітності. МСФЗ (International Financial Reporting Standards – IFRS) є дієвим інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні транспарентності та зрозумілості інформації про діяльності суб'єктів, що звітуються. Як зазначає О. В. Радова, «МСФЗ – це цілісна система обліку і фінансової звітності, яка постійно вдосконалюється й узагальнює принципи і правила складання фінансової звітності, яка виникла в результаті посилення процесів економічної інтеграції країн і спрямована на зближення методології обліку і звітності в різних країнах світу. Це досить складна система вимог, принципів, частково правил і процедур підготовки корисної для широкого кола зацікавлених осіб інформації» (Радова, 2017). В широкому розумінні міжнародні стандарти розкривають загальноприйняті принципи ведення обліку та надають правила формування фінансової звітності, в той же час залишаючись рекомендаційними.

Аудиторські компанії PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, BDO, Ernst & Young постійно проводять дослідження з аналізу планів різних країн щодо конвергенції облікових стандартів та порівнюють національні правила обліку та фінансової звітності з МСФЗ<sup>1</sup>. На сьогодні не існує остаточної думки щодо суттєвої конвергенції та шляхів її досягнення. Так, міжнародні органі-

зації в царині бухгалтерського обліку та звітності IASC (Комітет по міжнародним стандартам), IFAC (Міжнародна федерація бухгалтерів), FASB (Рада по стандартам фінансового обліку США), IOSCO (Міжнародна організація комісії з цінних паперів) мають різну думку щодо переходу на МСФЗ, проте наполягають на єдиних міжнародних стандартах звітності та акцентують увагу, що така потреба викликана бажанням користувачів мати якісну та співставну у міжнародному масштабі фінансову інформацію.

Наразі можна спостерігати існування як мінімум двох альтернативних систем формування фінансової звітності, які претендують на роль світових стандартів, це IFRS (International Financial Reporting Standards), які є наднаціональними і GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Тому на другому зрізі нашого дослідження проаналізували інтерес науковців саме до цієї проблематики. Так, Л. Хел зі співавторами провели аналіз впливу політичних та економічних факторів на конвергенцію GAAP та IFRS, а також навели декілька сценаріїв майбутньої еволюції стандартів бухгалтерського обліку США (GAAP) на шляху глобального руху до IFRS (Hail, Leuz, & Wysocki, 2010b). Г. Ершінгер описав розвиток діяльності та ініціатив, пов'язаних із МСФЗ у США за період 2007-2012рр. та надав огляд щодо стану потенційного включення МСФЗ до системи фінансової звітності США на підставі звітів SEC (Erchinger, 2007, 2012). На рис. 3 представлено результати аналізу інтенсивності використання понять IFRS та GAAP, які асоціюються саме з конвергенцією цих облікових систем.

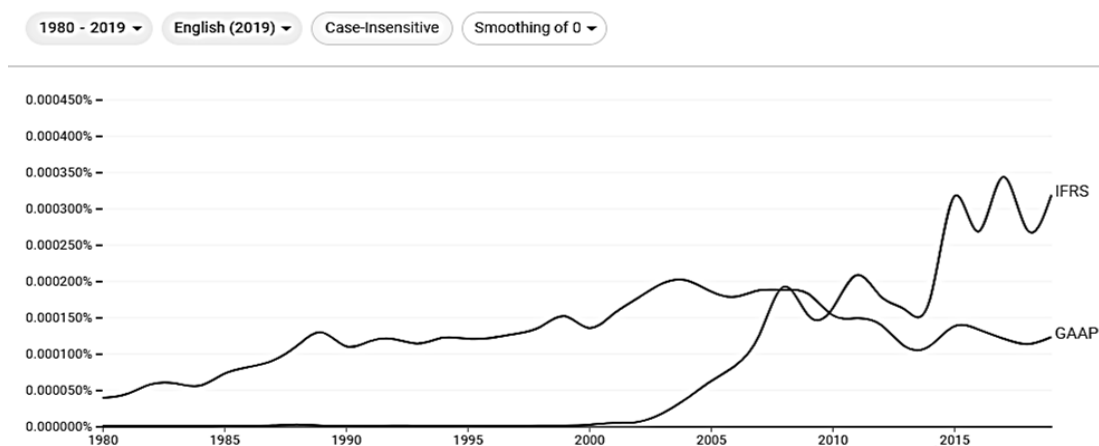


Рис.3. Частота згадувань слів «IFRS», «GAAP» в англійських публікаціях, 1980-2019 рр.

Fig. 3. The frequency of the word “IFRS”, “GAAP” in English publications, 1980-2019 pp.

Джерело: побудовано авторами за даними GNV<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Roadmap: Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP (2021). URL: <https://www.iasplus.com/en/publications/us/ifrs-gaap-comparison> (дата звернення: 14.01.2022).

<sup>2</sup> Google Ngram Viewer. URL: [https://books.google.com/ngrams/graph?content=IFRS%2C+GAAP&year\\_start=1980&year\\_end=2019&corpus=26&smoothing=0&direct\\_url=t1%3B%2CIFRS%3B%2Cc0%3B.t1%3B%2CGAAP%3B%2Cc0](https://books.google.com/ngrams/graph?content=IFRS%2C+GAAP&year_start=1980&year_end=2019&corpus=26&smoothing=0&direct_url=t1%3B%2CIFRS%3B%2Cc0%3B.t1%3B%2CGAAP%3B%2Cc0) (дата звернення: 24.01.2022).

Як бачимо, найвагоміші трансформації в бік конвергенції МСФЗ та US GAAP почали відбуватися в 2002 році. В цей період найбільшими аудиторськими компаніями світу (зокрема Pricewaterhouse-Coopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Grant Thornton, BDO, Ernst & Young) було проведено масштабне дослідження 59 країн світу під назвою «GAAP 2002: Конвергенція», яке дозволило окреслити плани досліджуваних країн щодо досягнення конвергенції (Стрит, 2002).

На основі проаналізованих публікацій та даних, що наведені на офіційному сайті IFRS, нами узагальнено етапи конвергенції фінансового звітування в табл.1.

Ключовим моментом було проголошення Норволкської угоди між РМСФЗ і Радою з фінансової звітності США (FASB), відповідно до якої обидві сторони взяли на себе зобов'язання щодо конвергенції низки стандартів або відповідно до стандартів США, або МСФЗ. Крім того в цей період важливим стимулом для конвергенції в Америці стало те, що європейські компанії втрачали бажання виходити на американський ринок цінних

паперів, оскільки були зобов'язані підтверджувати та погоджувати свою фінансову звітність у SEC або у відповідності до локальних GAAP (Local GAAP).

Важливою відправною точкою у питаннях конвергенції стало прийняття Директив 2002/51/ЄС Європейського парламенту та ради ЄС, що зобов'язували всі публічні компанії ЄС складати фінансову звітність у відповідності до вимог МСФЗ, починаючи з 2005 року. В подальшому у 2005 році було розроблено план з розвитку конвергенції, який включав декілька етапів та надавав можливість європейським компаніям не проходити погодження звітності з US GAAP (Sanko & Koldovsky, 2017).

У 2006 році SEC було підписано погодження про співпрацю та публічно оголошено про їх наміри перевіряти фінансову звітність складену на основі МСФЗ. Як результат, у 2007 році було перевірено понад 100 компаній та виявлено понад 30 розбіжностей у принципах підготовки звітності, через що компанії були змушені надавати роз'яснення щодо оцінки окремих позицій.

Таблиця 1. Етапи конвергенції стандартів IFRS і US GAAP  
Table 1. The IFRS and US GAAP convergence stage

Рік	Дії щодо конвергенції	IASB	FASB
1	2	3	4
<b>1995-2000 рр. зародження конвергенції IFRS та US GAAP</b>			
1995	IOSCO ввела проект основних стандартів (Core Standards Project), який рекомендував використання IFRS міжнародними компаніями		
2000	ідея розробки Директиви 2002/51/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС, відповідного до якої усі публічні компанії ЄС, починаючи з 2005р., зобов'язані складати фінансову звітність за IFRS		
<b>2002-2009 рр. розвиток конвергенції IFRS та US GAAP в період діяльності адміністрації Дж.Буша</b>			
2002	підписано Меморандум порозуміння (Memorandum of Understanding) між IASB и FASB, мета якого спільна робота над гармонізацією двох систем стандартів		
2005	розроблена дорожня карта - план розвитку конвергенції (roadmap) взаємовідношень між IASB и FASB, який включав умови, передумови та ключові вимоги для прийняття IFRS SEC, а також можливість не представлення європейськими компаніями документа узгодження з US GAAP		
2006	SEC та Комітет європейських регуляторних органів з цінних паперів (Committee of European Securities Regulators) підписали згоду про спільну роботу з конвергенції IFRS та US GAAP		
2007	SEC продовжує роботу за планом (roadmap) 2005 р., аналізує процес конвергенції двох систем обліку спільно з зарубіжними емітентами та регуляторними органами		
2008	затверджено намір SEC «Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial statements by US issuers» вимагати від усіх американських компаній використовувати IFRS (наприклад, крупним американським ТНК починаючи з 2010 р., американським публічним компаніям починаючи з 2014 р.)		
<b>січень 2009 р. - кінець 2012 р. спад конвергенції IFRS та US GAAP в період діяльності адміністрації Барака Обами (уповільнення розвитку відношень між IASB та FASB)</b>			
2009	на думку SEC (заступник головного бухгалтера Пауль Бесвік) «США не повинні дотримуватися конвергенції», вони повинні обрати інший модифікований варіант - condorsement		
2011	документ SEC «Work plan for the consideration of incorporating international financial reporting standards into the financial reporting system for US issuers: exploring a possible method of incorporation» докладно описує впровадження IFRS в американську систему обліку (condorsement). За condorsement відбувається конвергенція американських стандартів, які не були задіяні в процесі конвергенції. План перехідного періоду включав три фази:		

Продовження таблиці 1 / Continuation of Table 1

1	2	3	4
	<p>1-я фаза: завершення проектів Меморандуму порозуміння. Діяльність IASB та FASB направлена на повне виконання усіх завдань з конвергенції IFRS и US GAAP</p> <p>2-я фаза: оцінювання FASB нових стандартів IASB. FASB оцінює окремо кожен новий стандарти IASB з метою визначення їх відмінності від US GAAP та впровадження в американську систему обліку</p> <p>3-я фаза: включення IFRS, які не входили в проекти, зазначені у 1-й та 2-й фази. FASB оцінює стандарти, які не були включені в проекти Меморандуму порозуміння</p>		
2012	SEC опублікувало остаточний варіант «Work plan for the consideration of incorporating international financial reporting standards into the financial reporting system for US issuers: final staff report», де, по-перше не було відображено позиції SEC щодо процесу конвергенції IFRS и US GAAP, по-друге не зазначено чи є пріоритетним конвергенція IFRS и US GAAP для американського ринку цінних паперів та американських інвесторів. Проте відмічено, що необхідне провести додатковий аналіз наслідків прийняття SEC остаточного рішення		
<b>2014 р. – теперішній час відродження конвергенції IFRS та US GAAP</b>			
2014	IASB и FASB випустили нові стандарти:		
	Виручка по договорам з клієнтами	IFRS 15	ASC 606
	Облік оренди	IFRS 16	ASC 842
	Фінансові інструменти	IFRS 9	815-10, 820-10, 825-10, 946-320, ASC 860
	Страховання	IFRS 17	ASC 944
2016	Зустріч представників SEC (К. Кокс) и CESR (Едді Вимірш), де були підведені підсумки спільної роботи та визначено завдання подальшої співпраці. Проте IASB и FASB встановили різні терміни прийняття стандартів (відповідно до IFRS усі нові зміни є обов'язковими та чинними), FASB переніс дати чинності для більшості компаній, тобто компанії одночасно звітують за новим IFRS та старим US GAAP		

Джерело: авторська розробка за даними (Курило, 2014; Асває, 2019; McEnroe and Sullivan, 2014; Erchinger, 2012; Negash, M.; Nail, L., 2010; Barth, M. E., 2012; Leuz, C., 2003)

Результатом довгої співпраці стало опублікування Правил SEC у 2007 році, відповідно до яких європейські компанії, які подавали фінансову звітність складену на основі МСФЗ випущених саме IASB звільнялися від необхідності її погодження з US GAAP.

Наступним кроком до конвергенції у 2008 році був намір SEC зобов'язати всі зареєстровані американські компанії приймати МСФЗ. У 2009 році тісний взаємозв'язок між IASB та FASB було розірвано, а процес конвергенції перейшов у стадію ослаблення та застою. Після довгого періоду нейтралітету щодо питань конвергенції звітності першою помітною дією SEC у 2010 р. було прийняття Положення в підтримку конвергенції та світових стандартів обліку, де вказувалось, що повна адаптація МСФЗ до US GAAP буде проведена у 2015-2016 рр. (Mc Enroe & Sullivan, 2014). Проте вже у 2012 році SEC було висловлено занепокоєність США у неможливості повністю покладатися (навіть в довгостроковій перспективі) на стандарти, фундаментом яких є тільки принципи і концентрація уваги на тому, що мета досягнення 100% сумісності фінансових звітів не є досяжною в найближчому майбутньому. У 2018 р. голова Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності Х. Хугерворст відмітив прогрес у застосу-

ванні МСФЗ у всьому світі, крім країн, що керуються US GAAP<sup>1</sup>.

**Висновки.** Підводячи підсумки, зазначимо: по-перше, процес створення глобальних принципів ведення обліку та складання фінансової звітності є неминучим, оскільки цього вимагають сучасні запити глобальної економіки. Жоден національний фондовий ринок не може розвиватися окремо від міжнародного й, саме з цих позицій, насамперед, МСФЗ слід розглядати як один із інструментів для виходу на міжнародні ринки, як новий підхід до надання фінансової інформації та стандарти, що претендують на роль єдиних світових стандартів обліку та звітності. Вибір тих чи інших інструментів під час здійснення процесу глобалізації системи фінансової звітності визначається трактуванням дефініції «конвергенція». Незважаючи на те, що це питання досить часто є предметом обговорення на різних рівнях, однозначної відповіді на нього немає й дотепер. Проведене нами дослідження підкреслило багатогранність поняття «конвергенція», а також різноманіття шляхів її досягнення. Під час обговорення проблем конвергенції основна увага приділяється багатоваріантності підходів до процесу зближення з національними стандартами та невідповідності національних стандартами

<sup>1</sup> Work plan for the consideration of incorporating international financial reporting standards into the financial reporting system for US issuers: final staff report. (2021). URL: <https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf> (дата звернення: 14.01.2022).



різних країн МСФЗ, які зумовлені: 1) різноманітністю культур, сформованим менталітетом, відмінностями у підходах до вирішення тих чи інших проблем; 2) недосконалістю окремих норм, принципів та правил, що містяться в МСФЗ; 3) відсутністю мотивів економічного характеру для використання національних стандартів;

*по-друге*, основний акцент у процесі конвергенції - це зближення US GAAP та IFRS, тому що лідируючими є дві системи принципів обліку: US GAAP та МСФЗ, які мають конкретні відмінності в підходах до оцінки об'єктів обліку та методики їх відображення у звітності, що потребує відповідної конвергенції. Аналіз поетапного становлення та розвитку процесу конвергенції американських загальноприйнятих стандартів бухгалтерського обліку (US GAAP) та міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) показав, що на швидкість конвергенції цих двох видів стандартів суттєво вплинула зміна керівництва адміністрації Білого дому. Наприкінці 2002 року було позначено прагнення

FASB до зближення напрямків своєї діяльності з планами та пріоритетами IASC. Ведеться постійна робота з розробки та прийняття єдиних МСФЗ, які дозволять зблизити та уніфікувати US GAAP та IFRS. Суперечки про те, чи відповідають IFRS для використання у нормативно-правовому середовищі США, ще не закінчилися. Після випуску звіту SEC з цього питання позиція регулюючого органу все ще незрозуміла, а бухгалтерська спільнота США не впевнена в можливості змін у бухгалтерському обліку;

*по-третє*, важливо також вирішити питання: конвергенція має на увазі повний перехід різних країн на МСФЗ, або її слід здійснювати за допомогою спільного обговорення різних проектів правління IASC та розробки вдосконаленої системи стандартів спільно з органами, що регламентують фінансовий облік в окремих країнах. Вирішення вказаного є важливим для вибору шляхів подальшої міжнародної системи фінансової звітності.

Окреслене актуалізується для обліково-аналітичної практики в Україні.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Єфіменко В. І. Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. № 18. С. 278-284.
2. Товкун А. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності: особливості впровадження в Україні. *Юридичний науковий*. 2019. № 4. С. 272-275. URL: [http://www.lsej.org.ua/4\\_2019/75.pdf](http://www.lsej.org.ua/4_2019/75.pdf) (дата звернення: 15.07.2021).
3. Пасько О. В. Глобальна конвергенція стандартів фінансової звітності: стан та перспективи. *Облік і фінанси АПК : бухгалтерський портал*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/globalna-konvergenciya-standartiv-finansovoi-zvitnosti-stan-ta-perspektivi.html> (дата звернення: 21.08.2021).
4. Радова О. В. Проблеми адаптації вітчизняної системи обліку до міжнародних стандартів. *Економіка та суспільство*. 2017. № 10. С. 786-789.
5. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : монографія. ЖДТУ, 2006. 406 с.
6. Курило Г. М. Перспективи конвергенції МСФЗ з ГААП США: зв'язок з інтеграційним процесом в Україні. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 1. С. 152-161.
7. Нищенко А. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами : дис... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2007.
8. Акімова Н. С. Міжнародна конвергенція стандартів бухгалтерського обліку. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. № 4(15). С. 394-402. URL: [http://www.easterneuropebm.in.ua/journal/15\\_2018/65.pdf](http://www.easterneuropebm.in.ua/journal/15_2018/65.pdf) (дата звернення: 11.08.2021).
9. Sanko H., Koldovskyi A. Comparative Analysis of IFRS and US GAAP. *Financial Markets, Institutions and Risks*. 2017. Vol. 1, Issue 1. P. 14-21.
10. Стрит Д. А. GAAP 2002: Конвергенція. Исследование усилий разных стран по распространению и достижению конвергенции с МСФО. 2002. URL: <http://www.ifad.net> (дата звернення: 09.09.2021).
11. Mc Enroe J. E., Sullivan M. The rise and stall the U.S. GAAP and IFRS convergence movement. *The CPA Journal*. 2014. Vol. 84(1). P. 14-19. URL: <http://search.proquest.com/docview/1503669883?accountid=34899> (дата звернення: 09.09.2021).
12. Асває А. Облік і аудит за міжнародними стандартами в умовах інтеграції в світову економіку : дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Харків, 2019.
13. Pacter P. IFRS as global standards: a pocket guide. URL: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IFRS-as-global-standards-Pocket-Guide-April-2015.PDF> (дата звернення: 21.08.2021).
14. Erchinger H. IFRS and the United States - Developments and Current States. *Australian Accounting Review*. Vol. 22, Issue 3. P. 248-256.
15. Erchinger H., Melcher W. Convergence between US GAAP and IFRS: acceptance of IFRS by the US securities and exchange commission (SEC). *Accounting in Europe*. 2007. Vol.4. P. 13-24.
16. Negash M., Holt A., Hathorn J. The changing IFRS debate in the USA: a rejoinder. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2017. Vol. 13, Issue 1. P. 65-84. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2015-0020>.
17. Work plan for the consideration of incorporating international financial reporting standards into the financial reporting system for US issuers: final staff report. 2021. URL: <https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf> (дата звернення: 31.01.2022).
18. Barth M. E., Landsman W. R., Lang M., Williams C. Are IFRS-based and US GAAP based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics*. 2012Vol. 54(1). P. 68-93.
19. Hail L., Leuz C., Wysocki P. Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the U.S. (part

II). *Accounting Horizons*. 2010. Vol. 24(4). P. 567-588.

20. Leuz C. IFRS versus US GAAP: information asymmetry-based evidence from Germany's new market. *Journal of Accounting Research*. 2003. Vol. 41(2). P. 445-472.

21. Roadmap: Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP. 2021. URL: <https://www.iasplus.com/en/publications/us/ifrs-gaap-comparison> (дата звернення: 11.01.2022).

Стаття надійшла до редакції 24.01.2022 р.

Стаття рекомендована до друку 26.02.2022 р.

---

**Daria Holovina**, PhD (Economics), Associate Professor, Kyiv National University of Trade and Economics, 19, Kyoto str., Kyiv, 02156, Ukraine  
dvkarpenko88@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0001-5750-7943>

**Olga Karpenko**, PhD (Economics), Professor, Poltava University of Economics and Trade, 3, Koval Str., Poltava, 36014, Ukraine  
karpenko.olga11@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0002-2308-6906>

**Iryna Plikus**, PhD (Economics), Associate Professor, Sumy State University, 2, R.-Korsakova Str., Sumy, 40007, Ukraine  
plukusirina@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0002-0657-7260>

## INTERNATIONAL CONVERGENCE OF FINANCIAL REPORTING

**Abstract.** The purpose of this article is to study the state of global convergence of financial reporting standards at the present stage, as well as to consider the key points of the process of unification of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). To achieve this goal, the article considers the concepts of convergence, harmonization and standardization, presents an analysis of the intensity of use of these concepts, which are associated with the dynamic development of recent global accounting transformations and major trends in international convergence of financial reporting. The key stages of the process of unification of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) are considered. For decades, the European Union, the International Organization of Securities Commissions (IOSCO) and the Committee on International Accounting Standards have supported international efforts to harmonize US GAAP and IFRS. accounting and reporting standards used in different countries. We have determined that while both IFRS and GAAP aim to provide transparency, informational content and usability in financial statements, these standards use different approaches to achieve this. We indicated that at present IFRS is the dominant accounting and reporting system, in fact, only third world countries do not apply it. We have proven that in the process of achieving convergence, a single set of understandable and feasible international accounting standards must be developed, requiring high quality, transparent and comparable information in financial statements in order to ensure convergence of IFRS and GAAP. We analyzed the intensity of the use of the concepts of IFRS and GAAP, which are associated precisely with the convergence of these accounting systems using the Google Ngram Viewer (GNV) tool. We have proved that the Convergence of IFRS and GAAP also applies to Ukraine, since the convergence is bilateral, any change in IFRS will ultimately affect the Ukrainian accounting and reporting system.

Keywords: **IFRS, GAAP, Convergence, Harmonization, Standardization.**

JEL Classification: M40; M41; M48; H83.

## REFERENCES

1. Yefimenko, V. I. (2011). Directions of harmonization of accounting and reporting in Ukraine. *Finance, accounting and auditing*, 8, 278-284. (in Ukrainian)
2. Tovkun, L. V. (2019). International Financial Reporting Standards: Features of Implementation in Ukraine. *Legal research*, 4, 272-275. (in Ukrainian)
3. Pasko, O. V. (n.d.). Global convergence of financial reporting standards: status and prospects. *Accounting and finance of agro-industrial complex: accounting portal*. (in Ukrainian)
4. Radova, O. V. (2017). Problems of adaptation of the domestic accounting system to international standards. *Economy and society*, 10, 786-789. (in Ukrainian)
5. Petruk, O. M. (2006). *Development of the national accounting system in Ukraine: strategy, harmonization,*

regulation: monograph. ZhSTU. (in Ukrainian)

6. Kurilo, G. M. (2014). Prospects for the convergence of IFRS with the US GAAP: the relationship with the integration process in Ukraine. *Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization*, 1, 152-161. (in Ukrainian)
7. Nyshenko, L. P. (2007). *Harmonization of accounting and financial reporting of Ukraine with international standards*. Kiev. (in Ukrainian)
8. Akimova, N. S. (2018). International convergence of accounting standards. *Eastern Europe: Economy, Business and Management*, 4 (15), 394-402. (in Ukrainian)
9. Sanko, H., & Koldovskyi, A. (2017). Comparative Analysis of IFRS and US GAAP. Financial Markets. *Institutions and Risks*, 1, 14-21. (in Ukrainian)
10. Street, D. L. (2002). GAAP 2002: Convergence. Study of the efforts of different countries to disseminate and achieve convergence with IFRS.
11. Mc Enroe, J. E., & Sullivan, M. (2014). The rise and stall the U.S. GAAP and IFRS convergence movement. *The CPA Journal*, 84(1), 14-19.
12. Asvae, A. (2019). Accounting and auditing according to international standards in terms of integration into the world economy. Kharkov. (in Ukrainian)
13. Pacter, P. (2015). IFRS as global standards: a pocket guide.
14. Erchinger, H. (2012). IFRS and the United States - Developments and Current States. *Australian Accounting Review*, 22(3), 248-256.
15. Erchinger, H., & Melcher, W. (2007). Convergence between US GAAP and IFRS: acceptance of IFRS by the US securities and exchange commission (SEC). *Accounting in Europe*, 4, 13-24.
16. Negash, M., Holt, A., & Hathorn, J. (2017). The changing IFRS debate in the USA: a rejoinder. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(1), 65-84. doi: <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2015-0020>.
17. Work plan for the consideration of incorporating international financial reporting standards into the financial reporting system for US issuers: final staff report. (2021). Retrieved from <https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf>.
18. Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M., & Williams, C. (2012). Are IFRS-based and US GAAP based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics*, 54(1), 68-93.
19. Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. (2010b). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the U.S. (part II). *Accounting Horizons*, 24(4), 567-588.
20. Leuz, C. (2003). IFRS versus US GAAP: information asymmetry-based evidence from Germany's new market. *Journal of Accounting Research*, 41(2), 445-472.
21. Roadmap: Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP. (2021). Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/publications/us/ifrs-gaap-comparison>.

The article was received by the editors 24.01.2022.

The article is recommended for printing 26.02.2022.