

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.

МЕЖДУНАРОДНАЯ КОНВЕРГЕНЦИЯ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

INTERNATIONAL CONVERGENCE OF ACCOUNTING STANDARDS: PROBLEMS AND PROSPECTS

Акимова Н.С.

кандидат экономических наук, профессор,
профессор кафедры бухгалтерского учета,
аудита и налогообложения,

Харьковский государственный университет питания и торговли

Асвае Азадэн

аспирант,

Харьковский государственный университет питания и торговли

В статье рассмотрены понятия конвергенции, международной конвергенции стандартов бухгалтерского учета с акцентом на этапы ее развития и с учетом анализа международного опыта, проанализированы положительные и отрицательные стороны этого процесса, а также сделан вывод о необходимости осуществления последующих шагов с учетом национальных традиций. Содержится информация об усилиях по сближению Совета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) и Совета по стандартам финансового учета США (FASB). Рассмотрены проблемы конвергенции в развивающихся странах.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, конвергенция, адаптация, МСФО, GAAP.

У статті розглянуто поняття конвергенції, міжнародної конвергенції стандартів бухгалтерського обліку з акцентом на етапи її розвитку та з урахуванням аналізу міжнародного досвіду, проаналізовано позитивні та негативні боки цього процесу, а також зроблено висновок про необхідність здійснення подальших кроків з урахуванням національних традицій. Міститься інформація про зусилля щодо зближення Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) та Ради зі стандартів фінансового обліку США (FASB.). Розглянуто проблеми конвергенції в країнах, що розвиваються.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, конвергенція, адаптація, МСФЗ, GAAP.

The article considers the concepts of convergence, international convergence of accounting standards with an emphasis on the stages of its development and taking into account the analysis of international experience, analyzed positive and negative aspects of this process, and concluded that the need for further steps in accordance with national traditions. This paper provides an update on the convergence efforts of the International Accounting Standards Board (IASB) and the U.S. Financial Accounting Standards Board (FASB). The problems of convergence in developing countries are considered.

Key words: accounting, financial reporting, international financial reporting standards, convergence, adaptation, IFRS, GAAP.

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими заданиями. Основу глобализации, охватывающей в настоящее время разные стороны развития современного мирового сообщества, составляют интеграционные процессы в экономике. На фоне этих процессов усиливается

значение бухгалтерского учета как инструмента деловой коммуникации, способного передавать экономическую информацию.

Учет не имеет смысла без профессиональных стандартов. Как международная дисциплина учет должен иметь единый набор для гармонизации практики в глобальном сценарии.

Но реальность такова, что в мировой практике все еще есть различные потоки стандартов бухгалтерского учета, такие как US GAAP, UK GAAP, IAS и т. д. Эти различные потоки представляют собой угрозу для учета в отношении практики его гармонизации. Несмотря на то что в мире наблюдается много инициатив, направленных на сокращение потоков в течение последних лет, данная проблема остается весьма актуальной. Международная конвергенция стандартов бухгалтерского учета стала горячей темой в области международного бухгалтерского учета и является необратимым звеном, которое сопровождается тенденциями развития интернационализации бухгалтерского учета.

Анализ последних исследований и публикаций, в которых начато решение данной проблемы и на которые опираются авторы. Проблемам применения МСФО посвящено большое количество исследований, 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 конвергенции учета и отчетности рассматривается в работах Дж. Арнольда, А. Бриттон, Дж. Вейгандта, Х. Гернона, Дж. Годфри, С. Зори, Г. Миика, Г. Мюллера, Б. Нидлса, К. Ноубса, Р. Паркера, К. Роберте, Т. Саттона, Г. Санко, А. Хигсона, Ф.Р. Энтони и др.

Вопросы юридического одобрения МСФО различными странами изучаются в работах С. Нобеса [1], К. Раманны, Э. Слеттен [2], К.М. Шимаа, [3], И. Лоуренс, М. Бранко [4], Б. Дас [5] и др. Авторы рассматривают влияние принятия МСФО для разных стран с использованием эмпирических, эконометрических и статистических методов распознавания.

Несмотря на горячую дискуссию по этому вопросу, отсутствуют публикации о глобальной динамике процесса сближения стандартов финансовой отчетности, перспективах окончания и последствии этого процесса.

Формулирование целей статьи (**постановка задания**). Целью статьи является изучение состояния глобальной конвергенции стандартов финансовой отчетности на современном этапе, ее динамики в последние годы, а также достижений и перспектив в этой области на международном уровне.

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов. Глобализация мировой экономики, унификация систем, форм и методов управления, расширение мирового опыта по созданию и освоению современных технологий неизбежным образом сказываются на такой

важной функции менеджмента, как бухгалтерский учет.

Характерной особенностью нынешнего этапа его развития является сближение национальной системы бухгалтерского учета с международными стандартами. В период глобализации учет играет все более важную роль в предоставлении информации о качестве непосредственно влияющих на уровень рыночных сделок, качество и эффективное распределение глобальных ресурсов [6].

Необходимо отметить, что сегодня в мире сложились такие организационные модели учета, которые отличаются по степени государственного регулирования, строгости нормативных требований по отношению к выполнению учетных процедур, порядку отражения хозяйственных операций на бухгалтерских счетах

Современных бухгалтеров можно поздравить с тем, что они становятся свидетелями беспрецедентного явления – глобальной стандартизации профессии. Буквально за несколько лет в большинстве развитых и развивающихся стран происходит переход к единой терминологии, методам учета и принципам представления финансовой отчетности. И этот необратимый процесс связан со всеобщим признанием и принятием МСФО [7].

Сами по себе МСФО не являются юридически обязывающими документами, но они становятся таковыми в каждой конкретной стране, если наделяются соответствующим статусом в силу закона или решения национального или наднационального регулирующего органа.

Фактором, обуславливающим фундаментальные различия между национальными системами бухгалтерского учета, являются информационные потребности пользователей финансовой отчетности [8].

Близкими по звучанию категориями, отражающими процессы трансформации системы бухгалтерского учета в современных условиях, являются гармонизация, интеграция и конвергенция. Несмотря на то что данные категории являются терминами единого синонимического ряда, с научной точки зрения важно выбрать наиболее точное определение для характеристики тех преобразований, которые происходят в настоящее время в бухгалтерском учете нашей страны.

Разница между гармонизацией, интеграцией и конвергенцией определяется, во-первых, степенью сохранения в системе регулирования бухгалтерского учета национальных особенностей и традиций и, во-вторых, силой возможного поглощения национального законодательства требованиями международных стандартов.

Применительно к особенностям бухгалтерского учета как важной составной части регулирования национальной экономики и как одного из признаков, идентифицирующих степень экономической независимости страны, стратегиче-

ское направление развития должно быть выражено, на наш взгляд, в конвергенции, которая означает не слияние и поглощение национальной системы бухгалтерского учета какими бы то ни было международными, наднациональными нормативными регуляторами, а слияние преимуществ национальных особенностей и исторических традиций в области учета с теми преимуществами, которые несут в себе международные стандарты и правовые акты других стран.

В нашем понимании конвергенция означает наиболее правильную стратегию развития бухгалтерского учета, потому что при таком подходе обеспечивается наилучшая комбинация преимуществ, заложенных в существующей нормативной базе, регулирующей бухгалтерский учет в Республике Беларусь, и достоинств основных положений международных стандартов.

Конвергенция выгодно отличается от интеграции, поскольку последняя подразумевает вариант отказа от национальных особенностей и фактическое введение в законодательное поле только положений МСФО.

Однако гармонизация, на наш взгляд, также не является оптимальной, так как предполагает если не поглощение, то приспособление, приведение в некое соответствие национальной системы наднациональным стандартам, т. е. означает утрату самостоятельности государства в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Концепция развития бухгалтерского учета на основе соблюдения принципа конвергенции наиболее выгодна с точки зрения защиты национальной законодательства от поглощения международными положениями и обеспечивает регулирование учета на более высоком качественном уровне, усиленном за счет двух факторов: сохранения национальной традиции и адаптации идей, выработанных международным сообществом бухгалтеров

В 2001 г. председатель правления МСФО Дэвид Твиди на вопрос о сближении национальных стандартов финансовой отчетности высказал мнение, что для достижения данной цели требуется кооперация усилий различных стран и без активного участия органов, устанавливающих национальные стандарты, невозможно говорить о высококачественных стандартах на международном уровне.

Выбор тех или иных инструментов при осуществлении процесса глобализации системы финансовой отчетности во многом определяется трактовкой термина «конвергенция». Несмотря на то что этот вопрос достаточно часто является предметом обсуждения на самых различных уровнях, однозначного ответа на сегодняшний день на него нет.

Проведенное исследование показало многогранность понятия «конвергенция», а также многообразие путей ее достижения.

Понятие «конвергенция» латинского происхождения (от *converge* – сближаюсь, схожусь).

В Современном экономическом словаре под конвергенцией понимается сближение различных экономических систем, стирание различий между ними, обусловленное общностью социально-экономических проблем и наличием единых объективных закономерностей развития [9].

Применительно к учету под «конвергенцией» понимают процесс сближения систем бухгалтерского учета и отчетности путем формирования одинаковых подходов к учету и отражению в финансовой отчетности однотипных хозяйственных операций.

По нашему мнению, под конвергенцией необходимо понимать процесс сближения систем бухгалтерского учета и отчетности путем выбора (движения навстречу друг другу) МСФО совместно с национальными регулируемыми органами решений учетных задач, которые обеспечивают подготовку и представление понятной, сравнимой и надежной информации в финансовой отчетности.

Концепция конвергенции стандартов бухгалтерского учета относится к XX веку, когда идея международных стандартов бухгалтерского учета была провозглашена на первом Международном конгрессе бухгалтеров, состоявшемся в Сент-Луисе в 1904 г. В 1957 г. на VII Международном конгрессе бухгалтеров, проведенном в Амстердаме, г-н Якобкрайенхоф также говорил о необходимости международного сотрудничества и стандартизации бухгалтерского учета.

В 1966 г. состоялась встреча различных профессиональных организаций, таких как Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, Канадский институт дипломированных бухгалтеров и Ассоциация Института дипломированных общественных бухгалтеров Америки. Дискуссии проводились сэром Генри Бенсоном, тогдашним президентом Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса, и в конечном итоге была создана исследовательская группа для проведения сравнительных исследований по вопросам учета и практики учета в странах-участницах. В конечном итоге сотрудники исследовательской группы решили установить международные стандарты.

В 1972 г. на X Международном конгрессе бухгалтеров в Сиднее был создан Международный координационный комитет по бухгалтерскому учету (ISSAP), который заложил основу для создания официальной организации для Международных стандартов финансовой отчетности.

Для обеспечения гармонизации финансовой отчетности 29 июня 1973 г. создан Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (КМСБУ) по соглашению между профессиональными организациями бухгалтеров Австралии, Канады, Франции, Германии,

Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании. В состав КМСБУ входят все профессиональные организации бухгалтеров, которые являются членами Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAS, МФБ).

В том же году Генеральный секретарь ООН созвал Группу видных деятелей, которая рекомендовала создать единую международную систему стандартов финансовой отчетности для повышения ее сопоставимости и надежности. В 1982 г. эта Группа была преобразована в постоянно действующую межправительственную рабочую группу экспертов по международным стандартам учета и отчетности (ISAP) ООН. Основной задачей этой структуры является содействие развивающимся странам и странам с переходной экономикой в гармонизации их требований к финансовой отчетности предприятий в соответствии с международными стандартами.

Данные действия по гармонизации первоначально явились реакцией на формирование транснациональных корпораций, когда проявились проблемы в подготовке консолидированной отчетности таких компаний, связанные с различиями в национальных системах бухгалтерского учета. Причины возникновения проблемы международной отчетности схематично можно изобразить таким образом (рис. 1).

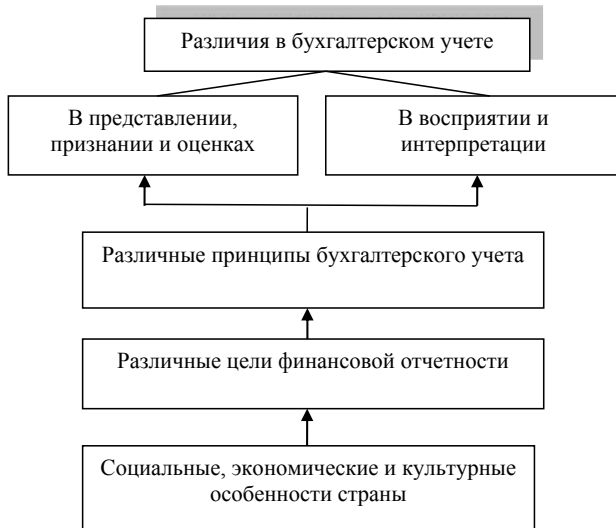


Рис. 1. Причины возникновения проблем международной отчетности [10]

В настоящее время можно говорить как минимум о двух альтернативных системах формирования финансовой отчетности, претендующих на роль мировых стандартов, это GAAP – Generally Accepted Accounting Principles (общепринятые принципы учета) и FRS – Financial Reporting Standards (стандарты финансовой отчетности), ранее известные как IAS – International Accounting Standards (международные стандарты учета).

Впервые вопрос о необходимости введения стандартизированной системы учета в США возник после Великой депрессии 30-х годов. Тогда же и были предприняты первые попытки уменьшения количества различных трактовок и несоответствий в бухгалтерской практике. Благодаря многолетнему опыту в борьбе с данными проблемами и присущей американцам преемственности поколений им удалось создать действующую систему US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), которая на данный момент является одной из тех основ, которые лягут в будущую единую глобальную систему учета.

Еще в начале века Комитет FASB (Financial Accounting Standards Board), организации, занимающейся разработкой международных стандартов в США, заявлял о необходимости конвергенции стандартов. Внедрение множества высококачественных международных стандартов необходимо потому, что их использование улучшило бы международную сопоставимость финансовой документации, что, в свою очередь, снизило бы издержки для аудиторов, пользователей и создателей финансовых отчетов и в конечном итоге могло бы привести к достижению максимальной эффективности рынков капиталов.

GAAP получили распространение в Канаде, Англии, Мексике и других странах. Во многих странах американские бухгалтерские стандарты рассматриваются как «золотая звезда», как некий эталон международных стандартов как в развитых, так и развивающихся странах. Так, бухгалтерский учет в Ливии ориентирован в сторону бухгалтерской системы Великобритании и США, применяются принципы учета GAAP. Ряд развивающихся стран Африки, которые являются филиалом Британского содружества, разработал свои системы учета на основании актов британских компаний.

Другой основой выступает Комитет по международной стандартизации финансового учета и отчетности (КМСФО), который создан по соглашению между профессиональными организациями бухгалтеров Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании. В состав КМСБУ входят все профессиональные организации бухгалтеров, которые являются членами Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAS, МФБ).

Долгое время в среде сторонников МСФО господствовала теория постепенной «гармонизации» стандартов разных стран, с учетом интересов всех сторон. Однако эта цель, которую в начале 70-х провозгласил Комитет по МСФО, не выдержала испытания временем. На практике она воплотилась в одновременное наличие нескольких разрешенных альтернативных подходов для всех основных циклов учета, когда одна и та же хозяйственная операция могла

отражаться различными компаниями совершенно по-разному. Такой слишком «размытый» подход МСФО в последней четверти XX века вызывал серьезную критику со стороны рынка международного капитала, особенно США.

Осознавая слабое «проникновение» в международную экономическую реальность в период с начала 70-х до середины 90-х годов, Комитет по МСФО решил на полную смену концепции и подходов. Идея гармонизации, которая удовлетворила бы все стороны, в конце 90-х была заменена на идею конвергенции.

В 2001 г. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности был преобразован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB).

Предусмотренный новым Уставом КМСФО (вступил в действие в 2001 г.) процесс конвергенции предполагает выработку Комитетом и национальными регулирующими органами совместных решений учетных задач, которые обеспечивают наиболее эффективную и качественную подготовку и представление информации в финансовой отчетности.

Таким образом, обе системы достойны стать ориентиром в гармонизации учета для всех стран, поэтому развитие процесса конвергенции в конце XX века было сопряжено с их соперничеством.

Поскольку длительное время позиция США и сложности процесса конвергенции и даже конкуренция МСФО и US GAAP затрудняли признание МСФО как единой международной системы отчетности, прогресс в продвижении МСФО на рынок США является во многом определяющим для оценки успешности процессов гармонизации на основе МСФО. Этот процесс шел особенно трудно. Основными проблемами здесь были более строгие требования учета США, защищающие интересы инвесторов, и недостаточно ясные требования МСФО.

Также необходимо упомянуть проработанность, степень глубины самих стандартов US GAAP. Они считаются наиболее детальным руководством практически для всех отраслей и циклов учета и отчетности. Взять, например, две сферы учета: финансовые инструменты и выручку. Количество и степень проработки различных ситуаций в US GAAP многократно превосходят те же показатели МСФО. В помощь бухгалтеру для правильного отражения финансовых инструментов US GAAP имеет около 30 стандартов, тогда как МСФО – только четыре; по вопросам признания выручки американский разработчик предоставляет руководство в виде более 50 стандартов и интерпретаций, тогда как МСФО – только пять [11, с. 41].

С другой стороны, американская система подвергалась критике как более зарегламентированная правилами и, как следствие, не учитывающая многообразия хозяйственных операций и не позволяющая делать объективные

профессиональные суждения на основе базовых принципов учета, как это требуется в соответствии с МСФО.

В конце 2002 г. было обозначено стремление FASB к сближению направлений своей деятельности с планами и приоритетами КМСФО. После назначения председателем FASB бывшего члена КМСФО Роберта Герца обе структуры (FASB и КМСФО) пришли к соглашению о первостепенной важности конвергенции МСФО и ГААП США.

Однако Комитет и Совет признают существование многочисленных различий, которые «вместе являются раздражающими факторами для тех, кто занимается использованием, подготовкой, аудитом и регулированием международной финансовой отчетности».

Впоследствии КМСФО и FASB опубликовали Меморандум о договоренности, в котором было официально представлено совместное решение обеих структур работать над конвергенцией международных стандартов.

Кроме того, КМСФО и FASB взяли на себя обязательство по оказанию поддержки процессу конвергенции путем постоянного взаимного сотрудничества при осуществлении совместных проектов. В 2002 г. крупнейшие аудиторские компании мира PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Grant Thornton, BDO, Ernst & Young провели крупномасштабное исследование «GAAP 2002: Конвергенция», которым было охвачено 59 стран. В данном исследовании был проведен анализ планов различных стран по распространению и достижению конвергенции с МСФО по состоянию на декабрь 2002 г. Результаты исследования показали, что при общем стремлении стран к включению в процесс конвергенции предлагались отличные друг от друга стратегические подходы и методы достижения единства национальных и международных стандартов.

Основные подходы к процессу конвергенции, которые были избраны странами, принимавшими участие в исследовании, сводятся к [12]:

- замене национальных стандартов на МСФО с дополнениями по вопросам, не включенным в МСФО;
- постепенному принятию МСФО в качестве национальных стандартов;
- устранению различий между МСФО и национальными стандартами, где это возможно и целесообразно.

Начало сотрудничеству было положено подписанием Норволкского соглашения между КМСФО и Советом по финансовой отчетности США (FASB) в сентябре 2002 г., согласно которому обе стороны взяли на себя обязательства по конвергенции ряда стандартов либо соответственно в сторону стандартов США, либо МСФО. Кроме того, в 2006 г. КМСФО и FASB заключили соглашение о намерениях, согласно которому обе организации взяли на себя обя-

зательства работать в направлении устранения наиболее крупных различий к 2008 г.

Международными стандартами как приемлемой альтернативой US GAAP заинтересовалась Комиссия по ценным бумагам США, которая в результате приняла революционное для страны решение – начиная с отчетов за 2007 г. официально разрешить иностранным регистрантам использовать МСФО на биржах США без требования обеспечить адаптацию к US GAAP. Интересно, что данное решение не распространяется на национальные МСФО (например, некоторые европейские компании формулируют базис формирования своей отчетности в виде IFRS as adopted by the European Union, то есть «МСФО, которые одобрены ЕС»). От компании, претендующей на отсутствие адаптации к US GAAP, требуется заявление, что были использованы «МСФО, опубликованные IASB», и аудиторское заключение должно содержать именно эту фразу. В августе 2008 г. Комиссией по ценным бумагам и биржам (SEC) была представлена «дорожная карта» (proposed roadmap) перехода на международные стандарты финансовой отчетности и отказа от US GAAP. Факт ее создания явился прогрессивным шагом, означающим очередной этап сближения, который несет в себе вероятность создания «всемирных МСФО». Иностранным компаниям разрешена подача в SEC отчетности по стандартам IFRS.

В декабре 2014 г. представители SEC обсудили новую потенциальную возможность использования МСФО в США: добровольное раскрытие информации, подготовленной в соответствии с МСФО, в дополнении к информации на основе ОПБУ США, представляемой SEC [13].

Однако в феврале 2011 г. SEC выпустила очередной документ, содержащий решение пока что не внедрять IFRS в американскую отчетность: по пожеланиям Boeing, Pepsico и других компаний сроки обязательного внедрения международных стандартов были передвинуты на 2015–2016 гг. Все американские компании обязаны публиковать отчетность по US GAAP, который считается золотым стандартом бухгалтерского учета, потому что сводит к минимуму злоупотребления и максимально соответствует целям пользователей отчетности.

Американский совет по стандартам финансовой отчетности и Совет по МСФО по-прежнему признают важность совместной работы и заверяют друг друга в намерении ее продолжать. Попечители «родительских» по отношению к ним организаций – Фонда финансового учета (FAF) и Фонда МСФО – согласились с тем, что «важно поддерживать конвергенцию прошедших стандартов».

Об этом заявила президент и исполнительный директор FAF Тереза Полли на совместной встрече FASB и Института управленческих бухгалтеров 6 октября 2016 г. в американском Норволке.

Глава Совета по международным стандартам финансовой отчетности Ханс Хугерворст в своем выступлении на конференции МСФО во Франкфурте 28 июня 2018 г. отметил, что «... из 166 юрисдикций, которые мы наблюдали в последние годы, 144 полностью приняли у себя стандарты МСФО. МСФО требуются на обязательной основе в 95% африканских юрисдикций, 98% европейских юрисдикций и 100% ближневосточных юрисдикций. Однако все еще осталось несколько пробелов на глобальной карте МСФО, и самый большой из них – это страна с US GAAP. Хотя иностранные эмитенты могут применять стандарты МСФО на американских рынках капитала, американские компании все еще не могут этого делать. В 2011 г. стало ясно, что в ближайшее время Соединенные Штаты не будут принимать у себя МСФО. К счастью, весь остальной мир среагировал точно так же, как реагирует сейчас перед лицом американской опасности для глобальной системы торговли: вместо того чтобы отступить вслед за США, распространение стандартов МСФО по всему миру продолжилось» [14].

Хотя конвергенция может быть подходящей краткосрочной стратегией для конкретной юрисдикции и может способствовать принятию на переходный период, она не заменяет принятие. Механизмы принятия могут различаться между юрисдикциями и могут потребовать соответствующего периода времени для осуществления, но каким бы ни был механизм, он должен требовать от соответствующих субъектов, чтобы их финансовая отчетность полностью соответствовала МСФО, выпущенным Советом по МСФО (IAS). На рис. 2 показаны методы, варианты и необходимые контракты для принятия МСФО.

Последовательная политика Совета по МСФО привела к тому, что более чем в 140 странах в настоящее время требуется использование МСФО для публичных компаний или разрешается такое использование вместо национальных стандартов [15]. Из этих 120 стран 13 приходится на Африку: они уже либо приняли международные стандарты в том их виде, в каком они выпускаются Советом по МСФО (т. е. без дополнительных изменений), либо адаптировали их под местные особенности бухгалтерской практики с учетом социально-экономических потребностей отдельных юрисдикций.

Такая тенденция роста стран, которые имплементировали МСФО, породила беспокойство по поводу применимости МСФО в странах с развивающейся экономикой [16; 17].

Отдельные страны не торопят процесс конвергенции МСФО, не видя преимуществ общих принципов ведения бухгалтерского учета для стран мирового сообщества с целью доступности и ясности данных финансовой отчетности для ведения бизнеса вне границ своего государства. Одной из таких стран выступает Ливия.

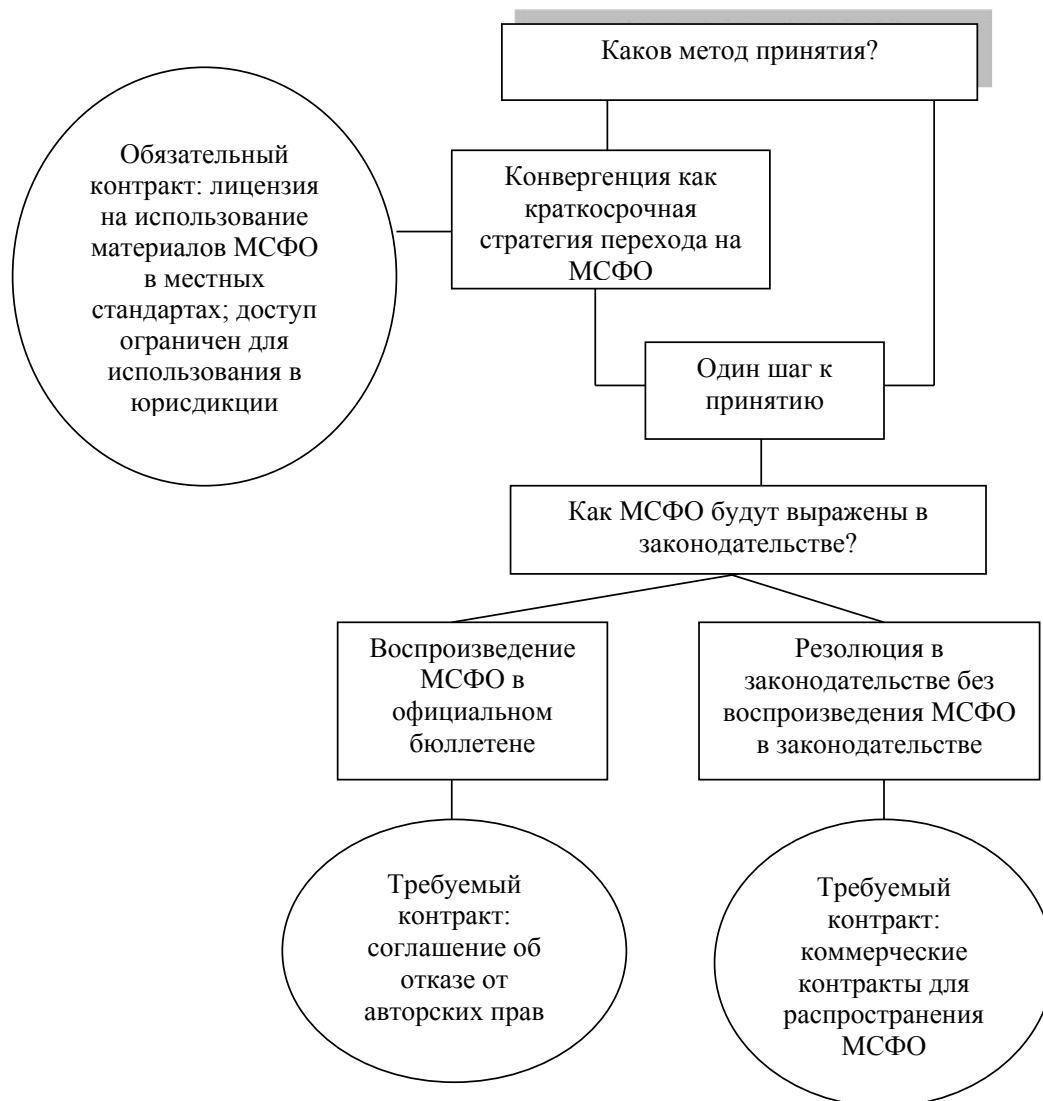


Рис. 2. Методы и варианты принятия МСФО

Процессу адаптации МСФО в национальную систему учета развивающихся стран посвящено недостаточное количество исследований. Ученые предлагают использовать национальные тематические исследования для анализа процесса имплементации МСФО в экономики отдельных стран [18].

Конвергенция не может быть уникальной для всех моделей. Страны различаются по экономической среде, правовой системе, культурным философиям, регулирующим структурам, пользователям бухгалтерской информации. Авторы сходятся во мнении, что подходом к оценке применимости МСФО является оценка процесса конвергенции на развивающихся рынках.

Обзор научной литературы показал, что вопросам исследования и внедрения МСФО значительное внимание уделяется в развитых странах. Тем не менее эта тема не нашла широкого развития в развивающихся странах, в том числе в развивающейся североафриканской

стране Ливии. Это связано с тем, что в процессе перехода возникают методологические и технические проблемы, а также несогласованностью нормативно-правовой базы.

Несмотря на все достижения глобальной конвергенции в стандартах бухгалтерского учета, это непростая задача. Существует и ряд проблем. Прежде всего, это нежелание принимать нормы Международного комитета по стандартам бухгалтерского учета в США. Это определенно проблема. США являются крупнейшим рынком, и важно, чтобы стандарты IASC были согласованы с теми, которые там существуют.

Во-вторых, стандарты бухгалтерского учета были разработаны в разных странах в различных правовых, экономических, социальных и культурных условиях. По этой причине существует большое разнообразие в стандартах учета среди стран по всему миру. Если необходимо добиться конвергенции, сначала необхо-

димо прийти к соглашению относительно центральной цели финансовой отчетности.

В-третьих, качество финансовой отчетности зависит от качества стандартов бухгалтерского учета, а также от эффективности процесса внедрения этих стандартов.

Стратегия конвергенции ливийских стандартов бухгалтерского учета с МСФО должна найти пути решения ряда проблем. Первая проблема – цель конвергенции с международными стандартами. В связи с развитием фондового рынка Ливии и предприятий, работающих в различных сферах, таких как банковское дело, страхование и т. д., стране для обеспечения защиты интересов инвесторов и других заинтересованных сторон необходимы стандарты бухгалтерского учета на основе МСФО. Однако ливийские стандарты бухгалтерского учета несовместимы с международными стандартами.

Вызовы, стоящие перед IASS/МСФО в реализации и подготовке финансовых отчетов компаний Ливии, включают в себя следующее:

- большинство компаний не предлагает учебные программы по изучению МСФО;
- бухгалтеры не имеют адекватных навыков, способствующих реализации МСФО;
- учебные программы по бухгалтерскому учету не включают МСФО в учебные планы;
- подавляющее большинство участников не в состоянии использовать английский язык в процессе подготовки отчетов;
- отсутствует принуждение от LSM и внешних аудиторов по обязательному использованию МСФО.

Думается, что переход всех предприятий и организаций на МСФО в современных экономических и политических условиях Ливии нецелесообразен и несвоевременен, более того – невозможен. На наш взгляд, наиболее подходящий путь – постепенное, мягкое сближение с МСФО. Такой переход возможен только для организаций, занятых в банковской и страховой сферах, а также для организаций, составляющих консолидированную финансовую отчетность. Остальные предприятия по-прежнему будут применять действующие стандарты бухгалтерского учета. Одновременно на законодательном уровне

будет повышаться гибкость существующих стандартов и происходить постепенное стирание различий между ливийскими стандартами и МСФО.

На наш взгляд, путь сближения ливийских стандартов бухгалтерского учета с МСФО должен пройти три этапа:

1-й этап – улучшение нормативно-правовой системы путем обновления и изменения законодательных актов бухгалтерского учета;

2-й этап – издание новых стандартов бухгалтерского учета на основе МСФО;

3-й этап – конвергенция ливийских стандартов бухгалтерского учета с МСФО для определенных компаний, составляющих консолидированную финансовую отчетность.

Выводы из этого исследования и перспективы дальнейших исследований в данном направлении. Таким образом, важно решить вопрос: подразумевает ли конвергенция полный переход различных стран на МСФО либо ее следует осуществлять посредством совместного обсуждения различных проектов правления КМСФО и разработки усовершенствованной системы стандартов совместно с органами, регламентирующими финансовый учет в отдельных странах. Разрешение данных противоречий имеет большое значение с точки зрения выбора путей дальнейшей унификации международной системы финансовой отчетности.

Достижение единого набора стандартов учета и отчетности является требованием времени. Мы отстанем, если этот процесс конвергенции займет больше времени. Видение конвергенции в мире бухгалтерского учета может вдохновлять многих, но в практической области это очень сложная задача. Многие из начальных препятствий были преодолены, и значительный прогресс в направлении сближения принципов и процедур учета между странами уже достигнут. Инициативы конвергенции в настоящее время работают намного эффективнее, чем прежде. Различия все еще существуют, но они сужаются. Ожидается, что темпы прогресса в сфере конвергенции в ближайшие годы будут ускоряться.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. Nobes C. International Variations in IFRS Adoption and Practice. The Association of Chartered Certified Accountants, 2011. 38 p.
2. Ramanna K., Sletten E. Network Effects in Countries' Adoption of IFRS. Harvard Business School, 2013. 48 p.
3. Shima K.M., Yang D.C. Factors Affecting the Adoption of IFRS. International Journal of Business. 2012. № 17(3). P. 276–298.
4. Lourenco I., Branco M. Main Consequences of IFRS Adoption: Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research. URL: <http://www.scielo.br>.
5. Das B., Shil N.C., Pramanik A.K. Convergence of Accounting Standards: Internationalization of Accounting. International Journal of Business and Management January. 2009. Vol. 4. № 1. URL: <http://www.ccsenet.org/journal.html>.
6. Liu Jinxing. Convergence of international accounting standards: Process and Status. Accounting Learning, June, 2009.

7. Прокопович Д. Прогресс применения МСФО в мире. URL: http://prokopovich.org/2014/01/13/comments_on_review_of_the_conceptual_framework/.
8. Селиванова В. Новое в МСФО в 2016 году. МСФО на практике. 2016. № 1. URL: <http://msfo-practice.ru>.
9. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М., 1999. 476 с.
10. International Accounting. Peter Walton, Axel Haller and Bernard Raffournier, International Thomson Business Press, 1998.
11. Сагетдинова Э.А. Будущее финансовой отчетности по стандартам ГААП США. Корпоративная финансовая отчетность. 2009. № 8. С. 39–44.
12. Стрит Д.Л. GAAP 2002: Конвергенция. Исследование усилий разных стран по распространению и достижению конвергенции с МСФО. 2002. URL: www.ifad.net.
13. Шнейдман, Л.З. Переход на МСФО: состояние и следующие шаги. Финансы. 2013. № 1. С. 6–10.
14. URL: <https://gaap.ru/>.
15. 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>.
16. Ball R., Robin A., Wu J.S. Incentives versus standards: Properties of accounting income in four East Asian countries. Journal of Accounting and Economics. 2013. № 36. P. 235–270. URL: <http://faculty.chicagobooth.edu/ray.ball/research/Papers/2003%20Incentives%20versus%20Accounting%20Standards%20-%20East%20Asia.pdf>.
17. Ball R. International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and cons for investors. Accounting and Business Research. International Accounting Policy Forum. 2013. P. 5–27. URL: <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1792&context=commpapers>.
18. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR). 2006. URL: <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/IFRS-Implementation.aspx>.