

THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND THEIR ADOPTION IN THE UNITED STATES: PROBLEMS, TENDENCIES, PERSPECTIVES

Hristina Oreshkova

University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria, hristina_orehkova@abv.bg

Abstract: The standards issued by the International Accounting Standards Board (IASB) based in London are generally considered a comprehensive, overarching set of principles, approaches, models, and general rules developed to be applied by certain undertakings for accounting and financial reporting purposes. Currently, 144 jurisdictions require all or most publicly listed companies to use the International Financial Reporting Standards, and another 12 jurisdictions allow their use. Although the International Financial Reporting Standards have been almost globally accepted in recent decades, it is symptomatic that the country with the largest capital markets in the world remains cautious, insufficiently enthusiastic about radical change, and still seems reluctant to take action to fully incorporate the International Financial Reporting Standards (IFRS) in its financial reporting system.

The issues hypothesized to exist and trends that have emerged in recent decades, as well as political, institutional, and professional approaches and attitudes towards the eventual adoption of International Financial Reporting Standards as issued by the IASB and instituting the IASB's standards (IFRS) as a domestic financial reporting regime in the United States, are the subject of this article. The objective that is the focus of the author's research is to identify and explore the main reasons for not (yet) adopting IFRS in the United States, for the time being, and to find out a reasonable explanation. The issue is significant and has for long been and continues to be the focus of in-depth scholarly debates and discussions among the academic and professional community.

Compliant with the main goal of the author, the article explores the essence of the reasons for existing dissimilarities, differences even contradictions in scientific, regulatory, and professional standpoints, opinions and judgments, expectations, and attitudes regarding the possible adoption of IFRS in the United States, the uncertainty surrounding the issue, and the likelihood of this uncertainty to continue to exist. Based on research and analysis, a conclusion is reached regarding the primary factors under the predominant influence of which the process is most probably slowed down and the adoption of the IFRS as a financial reporting basis for American public companies, local issuers, is delayed.

The results of the investigation of relevant literature and the comparative analytical investigations of the author reveal that in the foreseeable future the competent authoritative institutions of the United States do not intend to completely incorporate the International Financial Reporting Standards (IFRS) as issued by the Council (IASB), in the financial reporting system of the USA. There are no indications or solid evidence whether the convergence between the International Financial Reporting Standards (IFRS) issued by the IASB and the Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP), issued by the Financial Accounting Standards Board of the USA, will be finalized. It seems that the regulators of the United States empowered to set the accounting rules are trying to continue to support requirements that are relevant to the specifics and peculiarities of the business environment in the United States. Academicians, analysts, international experts observing the process suggest that the U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) would never risk causing a "political storm" by ceding the control of accounting to a non-US body, even if it is an influential international organization that has been granted the status of authoritative and competent.

However, there are also public statements on behalf of the U.S. Securities and Exchange Commission and its staff expressing the well-intentioned position that a single set of international accounting standards should be developed and adopted by all. Thought-provoking is the fact that in the Commission's Strategic Plan for Fiscal Years 2014-2018 it is stated that: "The Commission will continue to promote the creation of high-quality accounting standards to meet the needs of investors." More interesting is the continuation of the specific statement that: "Due to the increasingly globalized nature of capital markets, the agency will work to promote higher quality financial reporting worldwide and consider, among other things, whether a single set of high-quality global accounting standards is achievable."

What is the reality today? Although almost all joint IASB and FASB projects have been completed or are approaching completion, the convergence of IFRS and U.S. GAAP is still not achieved. The question that logically arises is whether it is time to recognize that the idea or the goal of a "single set" is not universally practical and applicable or is not achievable in the foreseeable future. The most likely answer seems to be in the affirmative.

Keywords: International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Generally Accepted Accounting Principles, convergence, strategic goal, financial reporting, global standards for financial reporting

МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ И ТЯХНОТО ПРИЕМАНЕ В СЪЕДИНЕНИТЕ ЩАТИ: ПРОБЛЕМИ, ТЕНДЕНЦИИ, ПЕРСПЕКТИВИ

Христина Орешкова

Университет за национално и световно стопанство, България, hristina_oreshkova@abv.bg

Abstract: Стандартите, издавани от Съвет по международни счетоводни стандарти (СМСС), базиран в Лондон, се възприемат като цялостен, всеобхватен набор от принципи, подходи, модели и общи правила, разработени, за да бъдат прилагани от определени предприятия за целите на счетоводството и финансовата отчетност. Понастоящем 144 юрисдикции изискват тяхното прилагане за всички или за повечето публично регистрирани компании, докато други 12 юрисдикции разрешават използването им. Въпреки че през последните десетилетия Международните стандарти за финансово отчитане бяха почти глобално приети, симптоматичен е фактът, че държавата с най-големите капиталови пазари в света остава предпазлива, не достатъчно ентузиазизирана за радикална промяна и все още изглежда не склонна да предприеме действия, за да инкорпорира Международните стандарти за финансово отчитане в своята финансово-отчетна система.

Предмет на изследване в статията са проблеми, хипотетично съществуващи, и тенденции, очертали се през последните десетилетия, както и политически, институционални и професионални подходи и нагласи към евентуално приемане и установяване на Международните стандарти за финансово отчитане, издавани от СМСС, като вътрешен режим на финансово отчитане в Съединените щати. Въпросът е важен и дълго беше и продължава да бъде във фокуса на дебати и дискусии сред академичната и професионалната общност.

В съответствие с главната цел на автора в статията се изследва естеството на причините за съществуващи несходства, различия и противоречия в научни, регулаторни и професионални позиции и преценки, в мнения и очаквания относно въвеждане на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) в САЩ, за несигурността около въпроса и вероятността тази несигурност да продължи да съществува. Открояват се и се анализират основни фактори, под чието влияние най-вероятно процесът се забавя и се възпрепятства приемането на МСФО като счетоводна база за финансово отчитане, която да се прилага от американски публични компании, местни емитенти.

Резултати от дългогодишни проучвания и сравнително-аналитични изследвания на автора показват, че в близка перспектива компетентните институции не възнамеряват да инкорпорират Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), както са издадени от Съвета (СМСС), в системата на САЩ за финансово отчитане. Не се забелязват индикации, нито солидни доказателства за това дали сближаването между Международните стандарти за финансово отчитане, издавани от СМСС (IASB), и Общоприетите счетоводни принципи (ОПСП) на САЩ, издавани от СФСС на САЩ (FASB), ще бъде финализирано. Изглежда, че регулаторните органи на САЩ, упълномощени да определят счетоводните правила, които да се прилагат от местните емитенти, се опитват да продължат да подкрепят изисквания, релевантни на спецификата и особеностите на бизнес средата в САЩ. Академици, анализатори и експерти, наблюдаващи процеса, предполагат, че Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ (SEC) не би рискувала да предизвика „политическа буря“, като отстъпи контрола върху счетоводството на нещатски орган, извън САЩ, дори това да е влиятелна международна организация, получила статус на авторитетна и компетентна. Все пак не липсват публични изявления на Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ и нейните служители, в които се изразява добронамерена позиция, че единният набор от международни счетоводни стандарти трябва да бъде разработен и приет от всички. В един от най-важните документи на Комисията, който отразява нейната дългосрочна стратегия, Стратегически план на Комисията за фискални години, обхващащ периода от 2014 г. до 2018 г., се заявява, че: „Комисията ще продължи да насърчава създаването на висококачествени счетоводни стандарти, за да отговори на нуждите на инвеститорите.“ По-интересно е следващото продължение на конкретното изявление, че: „Поради все по-глобализацията се характер на капиталовите пазари, *агенцията ще работи за насърчаване на по-висококачествено финансово отчитане в световен мащаб и ще помисли, наред с други неща, дали единен набор от висококачествени глобални счетоводни стандарти е постижим.*“

Каква е реалността днес? Въпреки че почти всички съвместни проекти на СМСС (IASB) и СФСС на САЩ (FASB) са завършени или близо до завършване, факт е, че сближаването на МСФО (IFRS) и ОПСП на САЩ (U.S. GAAP) все още не е постигнато. Въпросът, който логично възниква, е дали е време да признаем, че идеята или целта „единен набор“ не е универсално практична и приложима или не е постижима в обозримо бъдеще? Най-вероятният отговор като че ли е утвърдителен.

Ключови думи: международни стандарти за финансово отчитане, международни счетоводни стандарти, общоприети счетоводни принципи, конвергенция, стратегическа цел, финансово отчитане, глобални стандарти за финансово отчитане

1. ВЪВЕДЕНИЕ

В дебати, фокусирани върху причините за кризата, разразила се през 2008 и следващи години в САЩ и Европа, сред съсловия на академици и анализатори се появиха мнения, че въвеждането на евро валутата и приемането на Международните стандарти за финансово отчитане в държавите, членки на Европейския съюз, и в други страни са насърчавани от вдъхновена реторика за извличане на печалби от еднообразие (еднаквост). Нашето виждане е, че в днешно време унифицирането е неизбежно и необходимо, защото е предпоставка за постигане на смислена комуникация между икономически агенти посредством обмен на сравнима информация. От друга страна, следва да се подчертае, че прилагането на единни правила в икономики и общества, формирали се в продължение на много векове под влияние на различни фактори (исторически, правни, политически, икономически, културни и други), при това в различна степен, не може да води към еднакви резултати. Съществува вероятност (риск) – с тревога предупреждават учени от Обединеното кралство и Съединените щати, ефективният надзор и контрол върху процеса и създаването на счетоводни правила за всеобщо ползване да стане невъзможен и не балансиран с толкова много участници. По мнение на авторитетни професори от Обединеното кралство и Съединените щати поражението от непризнаване на рисковете и липсата на управление на рисковете, свързани с еднообразие и неизменно придържане към образци и принципи, е тласнала Европейския паричен съюз до критична пропаст по време на кризата тогава. Нещо повече. „Можем да се поучим от провала на еврото и да преценяваме не само ако визията за единен набор от счетоводни стандарти в световен мащаб е постижима, но също и кога това е желателно.“ (Stella Fearnley and Shyam Sunder James L. Frank, “Global Accounting Rules – An Unfeasible Aim”, June 4th, 2012, Financial Times). Дали сравнението е уместно, дали паралелът е уместен са въпроси за размисъл и бъдещи изследвания. Аргументацията накрая като че ли малко отстъпва на сантимент. Трябва да признаем, че нашето разбиране по въпроса за същността на съществуващи проблеми и неудобства, произтичащи от въвеждане на МСФО в отделни държави, изразено в публикации, свързани с темата, е сходно (2013, с. 63). Такива преценки вероятно изглеждат крайни, но едва ли са случайни, защото първо подтикват към една асоциация. Подобно на случилото се тогава, рискове и техни проявления може да се очакват като последица от дългогодишните последователни усилия на Съвета по международни счетоводни стандарти, на счетоводната професия и на някои международни регулаторни органи за всеобщо одобрение и приемане на МСФО като стандарти за глобална употреба. От 2002 г. двата най-влиятелни съвета в света, СМСС (IASB) и СФСС на САЩ (FASB), изразходват значителни ресурси и се опитват да се споразумеят за общи счетоводни стандарти (правила). Въпреки усилията, МСФО не са одобрени от Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ (SEC) за приемане и прилагане като вътрешна система за финансово отчитане. Комисията може би никога не ще рискува да предизвика „политическа буря“, отстъпвайки контрола върху счетоводството на нещатски орган, извън САЩ.

2. ПОЛИТИКА НА РЕГУЛАТОРНИТЕ ИНСТИТУЦИИ НА САЩ ОТНОСНО ПРИЕМАНЕТО НА МСФО В САЩ: ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВИ

Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ в продължение на няколко десетилетия е сред лидерите в международните усилия за разработване на основен набор от счетоводни стандарти, които да служат като рамка за финансово отчитане на дейността на трансгранични компании. Федералната агенция многократно е заявявала, че емитентите, които желаят да привлекат капитал в повече от една страна, са изправени пред риск и вероятност да понесат тежест и неефективност, поради увеличаване на разходите, за да постигат необходимото съответствие при изготвяне на множество комплекти финансови отчети, които да са съобразени с различни юрисдикционни счетоводни изисквания. През 2000 г. Международната организация на комисииите по ценни книжа (IOSCO), в която Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ играе водеща роля, препоръча на членовете ѝ да разрешат на мултинационалните емитенти за трансгранични предложения и листи да използват 30 основни стандарта, тогава издадени от Комитета за международни счетоводни стандарти, създаден през 1973 г., предшественикът на Съвета по международни счетоводни стандарти. Резултати от други наши проучвания показват, че през периода от 2000 г. до 2008 г. в Съединените щати се забелязват признаци на политически, институционален и професионален интерес към философията и правилата на Международните стандарти за финансово отчитане и тяхното евентуално въвеждане във финансово-отчетната система на САЩ. Наблюдава се насърчаване и първоначално умерено вълнение, съпроводено от очаквания за хипотетична възможност, разрешение, регулаторно изискване за

прилагане на МСФО в недалечна перспектива. През 2002 г. Меморандумът за разбирателство е одобрен и утвърден. Най-влиятелните съвети в областта на международното финансово отчетане признават своята ангажираност и съпричастност към разработването на висококачествени, съвместими стандарти, които да се използват както за вътрешно, така и за трансгранично финансово отчетане. В единство с общата стратегическа цел, двата набора от счетоводни стандарти да се сближават, споразумението от 2002 г. (Norwalk, Connecticut, Ohio, USA) два пъти е актуализирано, през 2006 г. и 2008 г. Съвместният проект между двата Съвета, СМСС и СФСС на САЩ, многократно е подкрепян от групи като G-20 и подкрепата им глобално се възприема и оценява като съществена за прогреса в процеса на сближаване.

Историческа стъпка е направена през ноември 2007 г. Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ решава да елиминира правило и да се откаже от свое изискване, чуждестранните компании, прилагащи като база МСФО, да коригират финансовите си отчети в съответствие с правилата на Общоприетите счетоводни принципи на САЩ (U.S. GAAP). Макар частична, тази промяна в институционалната позиция е значимо постижение, предвид дългогодишната съпротива, отстоявана от Регулатора, и факта, че към онзи момент САЩ възнамеряват да приемат МСФО към 2013 г., не по-късно от началото на 2014 г. През 2007 г. е постигнат значителен напредък, защото Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ разрешава на чуждестранните частни компании, регистрирани в САЩ, да изготвят финансовите си отчети, подавани до Комисията, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчетане (МСФО), без съгласуване на информацията с правилата на Общоприетите счетоводни принципи на САЩ (U.S. GAAP).

Само година по-късно Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ изоставя идеята за приемане на МСФО като основна система за финансово отчетане от американските публични компании. Възниква въпросът коя е причината. Финансовата криза, която се разви и разрасна през 2008 и следващи години шокира световната икономика. СМСС и СФСС на САЩ продължиха да работят по различни проекти за конвергенция. Очевидно беше, че по време на глобалната икономическа криза интересът на Съединените щати към МСФО значително е отслабнал. През 2009 г. се поставя началото на периода, през който подкрепата за МСФО в Съединените щати както политическа, така и институционална и професионална, започва да намалява. Избраният от президента Barack Obama председател на Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ Mary Lovelace Schapiro публично, пред Конгреса на САЩ, изразява резерви относно МСФО. През 2009 г. отговорът на Съвета на САЩ по финансови счетоводни стандарти (FASB) и Фондация „Финансово счетоводство“ (FAF), която отбелязва 50-годишен юбилей през настъпилата 2022 г., относно втората пътна карта на Комисията по ценните книжа и борсите (SEC) е „*изчакайте и изучете*“. През 2011 г. служителите, персоналът на Комисията, отчетат много недостатъци на МСФО. През 2012 г., Комисията, под ръководството на Mary L. Schapiro, публикува окончателния доклад на персонала, служителите на Комисията, в който се обсъжда естеството на предизвикателствата, които евентуално приемане на МСФО в САЩ би създавало. Противно на очаквания, създавани с години, не се предоставят дълго очакваните препоръки, дали, как и откога МСФО да се използват от американски публични компании. Коментирайки съдържанието на доклада на Комисията и хипотетичното въвеждане (включване) на МСФО в системата на САЩ за финансово отчетане на емитенти от САЩ, Stephen Haddrill, изпълнителен директор на Съвета по финансово отчетане (Financial Reporting Council (FRC)), базиран в Лондон, признава: „Ние всички сме следили работата на Комисията (SEC) за определяне дали, кога и как САЩ (може) да се придвижи към система, включваща Международните стандарти за финансово отчетане за дълго време. *Разочароващо е, че преходът все още не се препоръчва ясно. Наложително е това да не засегне, не е позволено това да засегне по-нататъшното развитие на висококачествени глобални стандарти. Сега, когато ерата на конвергенцията е към своя край, ние призоваваме СМСС (IASB) да направи най-високото качество на стандартите за своя основна цел.*“ (Stephen Haddrill’s Statement on U.S. SEC report on IFRS, July 16, 2012).

През 2011 г. Американският институт на дипломираните експерт-счетоводители (AICPA) препоръчва на Комисията публичните компании в САЩ да получат възможност за прилагане на МСФО, тъй като Комисията тогава обсъжда възможна бъдеща рамка (Roberts, William, AICPA Recommends SEC Allow Optional Adoption of IFRS by U. S. Public Companies, August 17th, 2011). Интересно е каква е позицията на Американския институт на дипломираните експерт-счетоводители в САЩ. Институтът на дипломираните експерт-счетоводители (AICPA) подкрепя целта на единен набор от висококачествени, цялостни стандарти за финансово отчетане, които да бъдат използвани от публичните компании в подготовката на прозрачни и сравними финансови отчети по целия свят. „Ние вярваме, че един общ език за финансова отчетност ще бъде от полза на инвеститорите, както и за емитентите и капиталовите пазари, тъй като това ще улесни сравняването на отчетите на юридически лица, базирани в различни страни. Ние вярваме, че *стандартите, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС), са в най-добра позиция да се превърнат в глобални стандарти.* Ние, следователно, се съгласяваме с целта, очертана в доклада на

персонала, че емитент от САЩ в съответствие с Общоприетите счетоводни принципи на САЩ (U.S. GAAP) също трябва да бъде в състояние да представя, че е в съответствие с МСФО (IFRS), издадени от СМСС (IASB)“, заявяват Stahlin и Melancon. „Независимо дали Комисията (SEC) ще реши да включи МСФО в системата на финансова отчетност на САЩ, следвайки подхода на одобрение (*'endorsement approach'*) или на сближаване (*'convergence approach'*), ние вярваме, че на емитентите от САЩ трябва да се даде възможност да приемат и прилагат МСФО, издадени от СМСС“ (Paul V. Stahlin, председател (AICPA) и Barry C. Melancon, изпълнителен директор (AICPA)).

Главните мотиви, изтъкнати от Stahlin и Melancon са, че алтернатива за прилагане би осигурила степен на последователност при третиране на американските компании и чуждестранните частни емитенти, които се отчитат в съответствие с МСФО, което тогава не съществува, и също би улеснило сравнението на американските компании, които избират МСФО, с техните конкуренти извън САЩ, прилагащи МСФО. „Освен това предоставянето на възможност на американските компании да приемат МСФО, издадени от СМСС, би било друга важна стъпка към постигане на целта за включване на МСФО в системата на финансова отчетност на САЩ. Анекдотични доказателства предполагат, че броят на компаниите, които биха избрали такава опция, няма да бъде толкова голям, че подготвеността на цялата система да се превърне в проблем.“ (Stahlin и Melancon, 2012) С доклада на Комисията (SEC), изготвен от персонала, който се задаваше бавно, в неясни очертания, към заинтересованата общественост в света бе отправено послание, че несигурността около приемането на МСФО в САЩ се задържа и вероятно ще продължи да съществува за неопределено време.

Председателят на Комисията от 2013 г. Mary Jo White, известна като поддръжник на сближаването, назначи James Schnurg за свой главен счетоводител, който няколко пъти по време на 18-месечния си мандат подчертаваше, че работи по предложение за МСФО, но усилията не доведоха до развитие по същество. Mary Jo White положи клетва като 31-ви председател на Комисията (SEC) на 10 април 2013 г. и беше номинирана за председател на Комисията (SEC) от президента Barack Obama на 7 февруари 2013 г., и номинацията бе потвърдена от Сената на САЩ на 8 април 2013 г. През 2014 г. бившият председател на Комисията (SEC), Christopher Cox, изрази становище, че „апетитът“ към МСФО в САЩ е ограничен. През 2016 г. White направи изявление, в което призова нейния наследник под администрацията на президента Donald Trump да продължи да полага усилия за по-нататъшно тясно привеждане в съответствие на Общоприетите счетоводни принципи (U.S. GAAP) и МСФО. „Въпреки че GAAP на САЩ продължават да обслужват добре интересите на инвеститорите и други заинтересовани страни, това не намалява необходимостта – в Съединените щати и в чужбина – да продължат да работят усилено в подкрепа на разработването на висококачествени стандарти, приети в световен мащаб, съветва Mary White (2017), тъй като глобалните стандарти улесняват вземането на решения за трансгранични инвестиции, трансакции и възможности за придобиване.“

В началото на своя мандат наследникът на Mary Jo White, Jay Clayton, се съсредоточи върху изучаването на всички аспекти на работата на Комисията (SEC) и не изглеждаше въодушевен да провежда политика в подкрепа на МСФО. На конференция на Американски институт на дипломираните експерт-счетоводители (AICPA) за развитието на Комисията (SEC) и Съвета за надзор на счетоводството на публичните дружества (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)), Clayton открито заяви, че под негово ръководство няма да има движение към МСФО за американските публични компании. Председателят на Комисията (SEC) обявява, че за него въпросът дали да изисква или разрешава на американските публични компании да прилагат МСФО „не е фокус“. Очевидна е липсата на интерес у Clayton, което силно контрастира на високия приоритет, поставян върху приемането на МСФО в САЩ от бившия председател на Комисията, Mary Jo White. Показателен още е и фактът, че сред изисканата реторика в посланието на Clayton, а и сред богатата лексика в Стратегическия план на Комисията за фискални години 2018-2022, не се среща нито дума относно намерение по отношение приемане на МСФО. В Стратегическия план на Комисията акцентите са върху нейните ценности, мисия, визия за бъдещето и стратегия. Мисията е да защитава инвеститорите, да поддържа справедливи, подредени и ефективни пазари и да улеснява формирането на капитал. Визията е да насърчава капиталовите пазари, които вдъхват обществено доверие и предлагат разнообразен набор от финансови възможности за търгуване на дребно и за институционални предприемачи, за публични компании и други участници на пазара. Ценностите са: интегритет (вдъхване на обществено доверие и придържане към най-високите етични стандарти); отличност (ангажиране с високите постижения в изпълнение на мисията *в името на американската общественост*); отчетност (приемане на своите отговорности и *отговорно поведение пред американската общественост*); екипност (признаване, че успехът зависи от квалифициран, разнообразен, координиран екип, ангажиран с най-високите стандарти за доверие, упорит труд, сътрудничество и комуникация); справедливост (справедливо отношение към

инвеститори, участници на пазара и други в съответствие със закона); и ефективност (стрежеж към иновационни, гъвкави и прагматични регулационни подходи, които постигат целите и признават непрекъснато променящото се естество на американските капиталови пазари).

Освен друго, Комисията заяви, че инвеститорите не допускат, не вярват във възможно компрометиране на висококачествени стандарти за счетоводство, за каквито ОПСП на САЩ са считани, в името на глобалната съгласуваност, изявление, което само по себе си разкрива, че липсва институционална подкрепа от страна на Комисията (SEC) и на СФСС (FASB) действително да намерят път към пълноценно сближаване. Най-голямата загриженост вероятно е за възможната загуба на контрол над процеса на стандартизиране. Може да се предположи, че перспективата за отказ от властта и контрола върху процеса на установяване на стандарти и конкретно на стандартите, които да бъдат наложени в Съединените щати, в определени среди (The New York State Society of Certified Public Accountants (CPAs)) се възприема като обезсърчителна. Коментарите, представени от персонала на Комисията разкриват, че за САЩ е важно СФСС (FASB) да запази ключова роля в процеса на определяне на стандарти, така че да се вземат предвид интересите на САЩ (IFRS Staff). Както се посочва в доклада, „за да изпълни мисията на Комисията ..., служителите смятат, че е важно САЩ да продължат да имат активна роля на международната счетоводна сцена за подпомагане разработването и популяризирането на висококачествени, приети в световен мащаб стандарти за счетоводство; да бъде проактивен при идентифицирането на нови и възникващи проблеми във финансовото отчитане; и за да се гарантира, че интересите на САЩ са адресирани по подходящ начин при разработването на тези стандарти, те продължават да заявяват: СМСС може да бъде стимулиран да вземе под по-голямо внимание перспективите на САЩ по време на процеса на разработване на стандарти – което да води до стандарти, които отговарят на нуждите на американските конституенти, без да е необходимо тези стандарти да се променят по време на процес на одобрение, като по този начин би се намалила и вероятността от различия“ (IFRS Staff, 2012 с. 84-85). В светлината на тези твърдения може да се предположи, че в определени среди в САЩ, известни със своето доминантно положение на арената на световните пазари, съществуват опасения да не би същите да загубят своя глас в процеса на определяне на счетоводните стандарти. Друга тревога, изразена от служителите на Комисията, се отнася до въпроса за независимостта на Съвета (СМСС) по отношение на проблема с начина на финансиране и на взаимодействието с националните стандартизиращи органи. Неодобрението е за това, че по-голямата част от финансирането, получавано от СМСС, е от големите счетоводни предприятия. Фондация „Финансово счетоводство“ (FAF) отправя изискване СМСС да въведе методи на стабилно финансиране и нива на персонал, за да остане независим регулатор като създател на висококачествени стандарти (Deegan, 2014). В доклада на Комисията към Фондация МСФО се посочва, че само 69 държави предоставят финансиране, което представлява едва 58% от всички държави, приели МСФО. Да се разчита и в перспектива на финансиране от най-големите счетоводни предприятия означава това да причинява нови опасения и съмнения относно адекватността на модела на финансиране на СМСС и независимостта на СМСС“.

Съществува и деликатният въпрос за отношенията между Съвета (СМСС) и Европейския съюз. Когато през 2002 г. в Европейския съюз се взема решение определени дружества да се съобразяват с правилата на МСФО, първоначално съществува и замисълът за процедура всеки нов МСФО да бъде отделно одобряван, преди да стане задължителен (Deegan, 2014). Това поставя проблема за приложимостта, в случай че всяка страна, заявила, че приема МСФО, започва да допуска за прилагане само онези, които са „издържали одобрение“. В доклада на Комисията (SEC) се отбелязва, че е важно за СМСС да постигне по-голямо и по-последователно прилагане и че СМСС трябва да гарантира, че създава стандарти, които сами по себе си са готови да бъдат прилагани. Scott Taub, CPA, гражданин на САЩ, шест години е член на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО) и смята, че основната грижа за приемането на МСФО в САЩ е връзката между СМСС и ЕС, до известна степен оправдана, тъй като ЕС е най-големият потребител на МСФО, и най-добрият начин това да се промени би бил САЩ да приемат МСФО, което би осигурило на СМСС друга голяма конституираща база (Taub, 2014).

3. ПРИОРИТЕТИ НА СЪВЕТА НА САЩ ПО ФИНАНСОВИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ (СФСС)

Съветът на САЩ по финансови счетоводни стандарти продължава да работи самостоятелно и активно по много неконвергентни въпроси, не въз основа на съвместни проекти или консултации със СМСС (IASB), и регулярно издава технически указания относно сравнително тесни, конкретни въпроси, които в някои случаи се различават от правилата на МСФО, и съответните промени не са въведени от СМСС. Освен това дори общите проекти, официално разглеждани като „проекти за сближаване“, дават или се очаква да дадат различни насоки. Примери са приетите от двата Съвета различни решения за разяснения и тълкувателни

указания към съответните стандарти за признаване на приходи, подробни счетоводни правила, отнасящи се до лизинги, проекти и стандарти за финансови инструменти, кредитни загуби и други. Паралелните проекти в областта на застрахователните договори също не доведоха до сближаване в тази важна област на финансово отчитане. Освен това СФСС (FASB), Фондация „Финансово счетоводство“ (FAF) и Съветът на САЩ за правителствени счетоводни стандарти, известен още като Съвет по счетоводни стандарти за държавни органи на САЩ (Governmental Accounting Standards Board (GASB)), разработиха Стратегически план за формулиране на дългосрочната визия, мисия и стратегически цели на всяка от групите и на организацията колективно (2015). Съветът по счетоводни стандарти за държавни органи определя общоприети счетоводни принципи и правила за държавните и местните правителства в Съединените щати. Планът представлява развитие и усъвършенстване на предишни планове и изявления за мисията, разработени от групите. Стратегическият план на СФСС (FASB), ФФС (FAF) и СПСС (GASB) установява четири стратегически цели: практикуване и насърчаване към непрекъснато усъвършенстване в условията на стандартизиране; демонстриране на ангажираност към лидерството в обстановката на стандартизиране; изграждане и поддържане на доверие у заинтересованите страни; насърчаване на публичния дискурс по текущи и бъдещи въпроси на финансовото отчитане. В документа се посочва, че: „СФСС също ще участва активно в разработването на МСФО, като предоставя информация за проекти на СМСС чрез Консултативния форум за счетоводни стандарти и други средства. СФСС ще допринася за развитието на МСФО чрез споделяне на мнения въз основа на предишния си опит или разработени в рамките на справедлив процес със съдействието на заинтересованите страни, анализ и обсъждания. СФСС вярва, че усилията му за подобряване на ОПСП на САЩ се благоприятстват от международните перспективи чрез взаимодействието му с СМСС (IASB).“

Критиките към пътната карта най-често са свързани с доводи и съображения за потенциалните разходи и с разбиране и убеденост, че по-премерен процес на сближаване е най-добрата алтернатива. Това обаче е в разрез с авторитетно мнение на други влиятелни експерти, поддържащи единомислие (Hans Hoogervorst, бивш председател на СМСС, и Leslie Seidman, бивш председател на СФСС на САЩ (FASB), а именно, че продължаването на текущия процес на сближаване посредством работа по отделни проекти не е приемлив начин занаят (Москва, 2012). В допълнение, главният изпълнителен директор на Съвета по финансово отчитане говори за край на „ерата на конвергенция“ и призовава СМСС да направи най-високото качество на стандартите за своя основна цел (Stephen Hadrill, Лондон, 2012). Финансовата криза от 2008 г. и следващи години също често се споменава като задържащ, възпиращ фактор за „несбъднатия“ преход. Повече коментатори мислят, че не е моментът, не е време в икономиката на САЩ да се увеличават разходите за „дравене на бизнес“ и изразяват обща загриженост и хипотеза, че ползите от приемането не надвишават разходите. В първата си публична реч в постоянната си роля на главен счетоводител на Комисията Wes Bricker изразява виждане, че е важно СФСС на САЩ (FASB) и СМСС (IASB) да продължат да си сътрудничат, тъй като тяхното сътрудничество през последните години е сближило много повече МСФО и ОПСП на САЩ (U.S. GAAP) в области на финансовото отчитане за някои ключови транзакции. Bricker признава и припомня, че импулс за използване на МСФО от американските публични компании се забелязва през 2008 г., когато тогавашният председател на Комисията Christopher Cox обявява предложен многогодишен план, поставящ основата за разглеждане на използването на МСФО от емитентите на МСФО. Инерцията се забавя след публикуването на доклада на Комисията от 2012 г., в който освен други проблеми, се поставя под въпрос финансирането на Съвета по международни счетоводни стандарти (IASB), навременността на отговорите на широко разпространените счетоводни проблеми от Комитета за тълкувания на МСФО и се изразява становище, че приемането ще струва скъпо за публичните компании в САЩ (Wes Bricker, по Ken Tysiac, “Why IFRS remains relevant in the U.S”, декември, 2016). Съвсем скоро, след това, през януари 2017 г., Комисията признава, че вече няма натиск за преместване на повече американски компании към МСФО, така че двата набора от стандарти ще продължат да съществуват съвместно. „Макар че сега е ясно, че ОПСП на САЩ (U.S. GAAP) и МСФО (IFRS) ще продължат да съществуват съвместно на нашите публични капиталови пазари в обозримо бъдеще, също толкова ясно е, че усилията за подобряване на съответните стандарти и за намаляване на различията между тях трябва да продължат“ (Statement “A U.S. Imperative: High-Quality, Globally Accepted Accounting Standards”, Chair Mary Jo White, January 5th, 2017). Въпреки че шумът около приемането на МСФО в Съединените щати утихва – счита Bricker, той поддържа мнение, че си струва да продължат да разглеждат тази идея, предложена като възможност от James Schnurr, неговият предшественик. Това, според Bricker, би позволило на американските публични компании да подават незадължителна допълнителна информация по МСФО заедно със своите финансови отчети по ОПСП на САЩ (U.S. GAAP). „Продължавам да мисля, че това е добра идея... но не мога да предскажа приоритетите на Комисията“, казва Bricker пред репортери след речта си. В

изявление от 6 декември 2021 г. Paul Munter, понастоящем изпълняващ длъжността главен счетоводител, описва ролята на ръководената от него служба към Комисията във финансово-отчетната система на САЩ. Освен отговорности и приоритети, се обсъжда и въпросът за необходимостта и ползата от разработване и насърчаване на висококачествени международни стандарти за финансово отчитане. Във връзка с това Munter заявява. „Нашите дейности, свързани с установяването на счетоводни стандарти, не се ограничават до ОПСП на САЩ (U.S. GAAP). Повече от 500 чуждестранни частни емитенти (“foreign private issuers” (FPIs)) докладват пред Комисията с финансови отчети съгласно МСФО, както са издадени от СМСС (IASB), което прави Съединените щати един от най-големите пазари в света за ценни книжа на емитенти, отчитащи се по МСФО. Много американски компании също имат интерес към стандартите на МСФО поради законите изисквания за финансова отчетност за техните дъщерни дружества извън САЩ или когато сключват сделки, включително по придобивания и други инвестиции, с предприятия, които се отчитат по МСФО. Поради важността на МСФО както за американски инвеститори, така и за емитентите, *ние имаме силен интерес да наблюдаваме качеството на стандартите на МСФО.*“ По-нататък в изявлението Paul Munter обсъжда други въпроси и изтъква важната роля на СФСС (FASB) в качество на *независим съвет, определящ счетоводни стандарти за ОПСП на САЩ (U.S. GAAP),* и на СМСС (IASB), чиито МСФО могат да се използват от чуждестранни частни емитенти (FPIs). Открива необходимостта от широко ангажиране с потребителите на информация, съдържаща се във финансовите отчети, изготвящите финансови отчети, одитори, регулатори и други заинтересовани страни, тъй като, пояснява Munter, техният разнообразен принос, заедно с други изследвания, позволява на установителите да оценяват по-добре предложените стандарти и да идентифицират потенциални области за подобряване на техните изисквания за счетоводство и отчетност. Повече от очевидно е, че в изявлението от името на службата, ръководена от Paul Munter, дори не се загатва за преход към МСФО, нито за намерение за инкорпориране във финансово-отчетната система на Съединените щати. Твърде показателно и красноречиво е изявлението на Mary Jo White (януари, 2017), в което се подчертава, че Комисията отдавна насърчава висококачествени, световно приети счетоводни стандарти, като *официално ги застъпва в продължение на почти 30 години,* включително през 2010 г., когато – се казва в изявлението, Комисията за последно потвърди важността на прилагането на такива стандарти за продължаване на мисията. „Въпреки че оттогава не е имало официални действия от страна на Комисията, аз силно призовах Комисията – припомня Mary Jo White, да се ангажира по този въпрос, включително относно това дали да се включат допълнително Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) в системата на САЩ за финансово отчитане – въпрос, идентифициран за по-нататъшно разглеждане в 2010.“

4. СПЕЦИФИКА НА БИЗНЕС СРЕДАТА В САЩ. СПЕЦИФИЧНИ ПРОБЛЕМИ ЗА СПЕЦИФИЧНИ ИНДУСТРИИ

Бизнес средата в Съединените щати е наситена с противоречия и съдебни спорове. Счетоводители и одитори в много случаи са обвинявани преди друго, дори съдени, сами или с ръководители на компании, за проблеми с инвеститор или кредитор, които само косвено са свързани с отчитането, независимо дали става въпрос за измамни практики на ръководството, вина на счетоводител или нещо друго. Такава среда предопределя висока професионална отговорност и професионална тежест както за счетоводителя, така и за одитора. Следователно, разбираемо е счетоводителите да изискват сложен набор от много конкретни и специфични правила, а не „общи принципи“, въз основа на които просто да декларират „вярно и неутрално представяне“, предоставяйки много на преценката на изготвящите финансовите отчети. Професионалната преценка в много случаи е безусловно необходима и ведно с обективността и непредпамереността е от съществено значение за висококачествен процес на финансово отчитане. Трябва да се признае обаче, че в икономическата реалност мненията, приблизителните оценки по един и същ въпрос може да се различават съществено, до степен такава, че дори да са противоречиви. В допълнение към свободата за маневриране, която МСФО осигуряват с възможността за избор на счетоводни подходи, модели, оценъчни методи, не е изключено професионално направени преценки да служат на други интереси. СФСС на САЩ (FASB) ще продължи да създава и предписва много специфични правила за счетоводно и финансово отчитане, във фокуса на които, за разлика от МСФО, са тесни проблеми на отчитането и конкретни бизнес ситуации. По този начин се създават потенциално все повече различия между МСФО и ОПСП (U.S. GAAP). Изглежда, че колизията, дължаща се на сблъсък между общо и конкретно, между принципите на МСФО и конкретни правила на ОПСП на САЩ, както са възприемани от мнозина, не много справедливо, според други, все още не е приключила. МСФО са значително по-малко обемисти от ОПСП на САЩ, тъй като МСФО съдържат малко специфични за конкретния отрасъл насоки. Поради това много специалисти, не само в САЩ, имат определени опасения относно това как преходът към МСФО ще повлияе на конкретна индустрия. Например,

повдигнати са въпроси относно разпоредбите на Международен счетоводен стандарт (МСС) 41 *Земеделие*, относно насоки по отношение на регулираните отрасли и необходимостта от завършване на съвместния проект за отчитане на застрахователните договори. Ръководства на местни компании, които в съответствие с ОПСП на САЩ използват метода „последна входяща, първа изходяща стойност“, са загрижени поради вероятност от елиминиране на възможността за неговото прилагане, което би било необходимо при преминаване към МСФО, тъй като очакват значително увеличаване на разходите за данъци върху дохода за много местни компании.

5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Общоприетите счетоводни принципи на САЩ са счетоводните стандарти, приети от Комисията по ценни книжа и фондови борси на САЩ (SEC), които съставляват основата на системата на САЩ за финансово отчитане. През последните десетилетия политически и институционални нагласи към перспективата за възможно приемане на Международните стандарти за финансово отчитане в Съединените щати се променяха неведнъж. В близко бъдеще не се очаква коренна промяна, нито задължително преминаване към МСФО за американски публични компании, местни емитенти. Въпреки това, дискусиата, която за известно време бе утихнала, продължава. Изследователи и експерти, които виждат концептуално превъзходство в Международните стандарти за финансово отчитане, вероятно повлияни и от лобистки настроения, поддържат мнение, че приемането им в САЩ е неизбежно и е въпрос на време. Въпросът е колко дълго ще се отлага преходът. Съществуват основателни предположения, че времето, което ще е необходимо за това, МСФО да бъдат приети в САЩ като вътрешна система за финансово отчитане и след това наложени за местните емитенти, вероятно ще се измерва с десетилетия. Въпреки многобройните изявления, които Комисията по ценните книжа и борсите на САЩ направи в подкрепа на МСФО за повече от десетилетие, точният план и следващият ход засега са неясни. Поради неравномерния и необезпечен напредък, постигнат през последните десетилетия, заинтересовани страни, наблюдатели, международни експерти остават скептични относно дълбочината на ангажимента на Комисията към постигане на консенсус по въпроса за глобалните счетоводни стандарти за финансово отчитане.

ЛИТЕРАТУРА

- Bengtsson, M. M. (2020). “Determinants of de jure adoption of international financial reporting standards: a review”, *Pacific Accounting Review*, Vol. 34, No 1 doi.org/10.1108/PAR-10-2020-0193
- Bogopolsky, A. (2015). Does IFRS Have a Future in the US? September 11th, available at <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/business-reporting/discussion/does-ifrs-have-future-us>
- Bouaziz, N., Djenina, A., Djellaba, A., & Sadraoui, T. (2018). IFRS in the U.S. Business Environment – Vision for the Future, *International Journal of Econometrics and Financial Management*, 6(1), 17-21.
- Deegan, C. (2014). *Financial Accounting Theory 4th Edition*. North Ryde: McGraw-Hill Education (Australia) Pty Ltd.
- Oreshkova, H. (2013). The crisis and the future of financial reporting: Global financial reporting standards – reality or utopia, UNWE: *Economic Alternatives*, 2013, Issue 2, pp. 50-75.
- Oreshkova, H. (2019). The future of the International Financial Reporting Standards in the United States: considerations on the critical question. *Knowledge – International Journal*, 34(1), 37–48. <https://doi.org/10.35120/kij340100370>
- Roberts, W. (2011). AICPA Recommends SEC Allow Optional Adoption of IFRS by U.S. Public Companies, Published (2011)..
- Stella, F., & Shyam Sunder, J. L. F. (2012). “Global Accounting Rules – An Unfeasible Aim”, (2012). *Financial Times*.
- Tribuzi, E.M. (2018). “The Inevitable United States Adoption of IFRS: How and Why the United States Should Be Prepared,” *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Vol. 25, Issue. 2.
- Tysiac, K. (2016). “Why IFRS remains relevant in the U.S.” *Journal of Accountancy*, (2016).
A summary of the SEC final staff report “Work Plan for the Consideration of Incorporating IFRSs into the Financial Reporting System for U.S. Issuers” (2012). <https://www.iasplus.com/en-us/news/2012/july/sec-report-summary-and-reactions>.
- A U.S. Imperative: High-Quality, Globally Accepted Accounting Standards, SEC (2017).sec.gov
- An AICPA Backgrounder (2011) American Institute of CPAs, (2011).
- Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB) (2002).
- CFA Institute Issue Brief: Final SEC Report on (2010). IFRS Incorporation Work Plan Does the SEC Have the Will to Find a Way towards IFRS? Available at www.cfainstitute.org/ethics

- Deloitte: CFA Institute critiques SEC IFRS report, (2012). International Financial Reporting Standards (IFRS).
- EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) EFRAG Comment letter on ED/2021/3 Disclosure Requirements in IFRS Standards – A Pilot Approach (Proposed Amendments to IFRS 13 and IAS 19), 27 January (2022).London.
- Memorandum of Understanding “The Norwalk Agreement” (2002) Norwalk, Connecticut, USA, the Financial Statement of SEC Chairman Jay Clayton Regarding the Conclusion of His Tenure December 23rd, (2020). <https://www.sec.gov/news/public-statement/clayton-2020-12-23>
- Statement Paul Munter Acting SEC Chief Accountant on OCA’s Continued Focus on High-Quality Financial Reporting in a Complex Environment, (2021). https://www.sec.gov/news/statement/munter-oca-2021-12-06#_edn1
- U.S. Securities and Exchange Commission Strategic Plan Fiscal Years 2014 – 2018, Protecting investors, maintaining fair, orderly, and efficient markets, and facilitating capital formation
- U.S. Securities and Exchange Commission Strategic Plan Fiscal Years 2018 – 2022, Focusing on Investors, Innovation, and Performance, Modified March 19, 2019. <https://www.sec.gov/strategic-plan>
- <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview> (2018).