

КОНВЕРГЕНЦИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ
CONVERGENCE IN ACCOUNTING

CZU: 657.1

БЫЧКОВА Светлана¹, ПОТАПОВА Наталия²^{1,2}ФГБОУ ВО СПбГИ(ТУ), г. Санкт-Петербург, Россия, Московский пр., 26, 190013e-mail: ¹smychkova@mail.ru, ²natasha120891@gmail.com

Summary: The article discusses the concept of the term "convergence" from the perspective of accounting. We studied the basic interpretations of this term, which are found in the literature today. Considered convergent processes in accounting in Russia and abroad, highlighted approaches to the convergence of RAS and IFRS for the purpose of generating financial statements under IFRS and the application forms of International Financial Reporting Standards, which are used today in the world, the main problems associated with the transition of national accounting systems on IFRS.

Keywords: Convergence in accounting, IFRS, US GAAP, RAS

JEL Classifications: M41, M48

Введение

Трактовка термина «конвергенция», также, как и в других экономических науках существует и с позиции бухгалтерского учета. В данной статье основные рассматриваются подходы к значению термина «конвергенция».

Основное содержание статьи

Проблемы конвергенции в бухгалтерском учете затронуты многими российскими учеными. Трактовку термина «Конвергенция» с точки зрения бухгалтерского учета можно встретить в работах В. В. Ковалева и Вит. В. Ковалева: «Конвергенция (convergence) - процесс сближения моделей бухгалтерского учета, выражающийся в фактическом объединении систем национальных стандартов с МСФО (IFRS)» [4].

Многие страны американские бухгалтерские стандарты (US GAAP) рассматривают как образец международных стандартов, при этом «процесс конвергенции в значительной степени сводится к сближению US GAAP и IFRS» [4].

Различия между IFRS и US GAAP заключается в разной сути и процессах регулирования стандартов, которая сводится к изначально различным подходам в рамках разных моделей учета: континентальной и англо-американской.

Представители континентальной школы считают, что в основе стандартов должны быть принципы с ограниченными указаниями по их применению, а представители американской, что правила должны быть с более детализированными указаниями по их применению. Континентальный подход базируется на британской концепции достоверности и непредвзятости и справедливости (true and fair view), американский подход предполагает более жесткую регулируемость и заданность (британцы имеют около трех десятков национальных стандартов, а американцы около 160) [4].

Конвергенция систем бухгалтерского учета является логическим продолжением и развитием процессов гармонизации и стандартизации учета; смысл осуществления всех этих процессов заключается в создании неизменных правил ведения бухгалтерского учета, которые были бы едиными для всего мирового бухгалтерского сообщества [4]. «Идея сближения учетных систем стала вновь актуальной после прошедших в начале XX в. нескольких финансовых скандалов с крупными американскими корпорациями и кризисам на финансовых рынках. Тогда и было объявлено о начале проекта конвергенции под эгидой Международной федерации бухгалтеров (IFAC)» [4].

Т.Н. Малофеева, также как В. В. Ковалев и Вит. В. Ковалев, под конвергенцией в бухгалтерском учете понимает сближение американских общепринятых стандартов бухгалтерского учета (US GAAP) и международных стандартов бухгалтерской отчетности (МСФО) [7].

Процессы конвергенции US GAAP и МСФО Малофеева Т.Н. связывает с нарастающей глобализацией, вследствие чего возникают и развиваются транснациональные корпорации (ТНК). Сложность деятельности ТНК заключается в том, что предприятиям необходимо вести деятельность и предоставлять финансовую отчетность различным пользователям в соответствии с принципами, как стран, где расположены филиалы и подразделения предприятий (принимающих стран), так и страны базирования ТНК.

По мнению М.Н. Чинченко, «конвергенция» используется для обозначения сближения национальных стандартов финансовой отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) [15].

М.П. Ламарь дает следующее определение конвергенции учетных систем: «это процесс постепенного сближения государственных учетных систем двух и более стран, сформированных и применяемых различными национальными экономическими моделями, посредством разработки единого набора учетных принципов и практик» [5].

Также М.П. Ламарь, ссылаясь на труды китайских экономистов (Чжан Хуань Мин, Лю Ся Мин и др.), находит такую тенденцию развития конвергентных процессов, называемых «клубной конвергенцией», под которой понимается «сближение учетных моделей двух и более стран со схожими основными учетными принципами за счет подстраивания основных учетных практик и их нормативного регулирования» [5].

М.П. Ламарь считает, что возникновение Международных стандартов финансовой отчетности является базой для конвергентных процессов в системе финансового учета и отчетности, но при этом остается лишь одним из вариантов конвергентных путей, и выделяет проблемы, связанные с переходом национальных учетных систем на МСФО:

1) Совет МСФО не может требовать от предприятий разных стран обязательного ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности в соответствии с правилами и принципами МСФО;

2) сложность процесса создания наднациональных стандартов финансовой отчетности для сближения национальных учетных систем обусловлена различиями институциональных, идеологических и культурных сред государств;

3) невозможность полного перехода всех экономик на единый вариант МСФО из-за существования в каждой отдельной стране «национальных вариантов МСФО»;

4) большое влияние на национальные системы учета оказывает доминирующая в стране правовая модель (самые влиятельные - это британо-американская и континентальная);

5) большое количество различных сценариев по внедрению МСФО в национальные системы учета [6].

Сертифицированный институт специалистов по управленческому учёту (СИМА) дает определение термину «конвергенция» в контексте финансовой отчетности. «Конвергенция» - это процесс согласования стандартов бухгалтерского учета, выпущенных различными регулирующими органами. Цель состоит в том, чтобы создать общий набор высококачественных стандартов бухгалтерского учета для повышения согласованности, сопоставимости и эффективности финансовой отчетности [17].

А.А. Владимирец в своей работе дает следующее определение «конвергенции»: «процесс сближения систем бухгалтерского учета и отчетности путем выбора СМСФО совместно с национальными регулирующими органами решений учетных задач, которые обеспечат подготовку и представление понятной, сравнимой и надежной информации в финансовой отчетности» [1].

Целью «конвергенции» А.А. Владимирец считает «установление единых правил учета и предоставления финансовой информации, которые приведут к выработке единых стандартов по одной и той же проблеме» [1].

А.А. Владимирец считает, что «анализ процесса конвергенции должен осуществляться по трем направлениям: методологическая конвергенция, нормативная (регулятивная) конвергенция, практическая конвергенция». При этом «под методологической конвергенцией понимается процесс сближения концептуальных основ систем бухгалтерского учета (основополагающих принципов бухгалтерского учета). Под нормативной (регулятивной) конвергенцией понимается сближение предписаний нормативных актов, стандартов, положений, под практической конвергенцией понимается изучение, обобщение имеющегося положительного опыта и соблюдение преемственности ведения бухгалтерского учета в России» [1].

По мнению Д.А. Панкова и А.А. Круподёровой, «конвергенция» «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, экономических и территориальных образований (ЕС, НАФТА, ЕЭП, ЕЭС и др.)» [10].

Д.А. Панков и А.А. Круподёрова считают, что процесс конвергенции национальной системы бухгалтерского учета и международных стандартов наиболее выгоден, нежели процессы интеграции и гармонизации. По их мнению, процесс интеграции «подразумевает вариант отказа от национальных особенностей и фактическое введение в законодательное поле только положений МСФО», а процесс гармонизации «предполагает если не поглощение, то приспособление, приведение в некое соответствие национальной системы наднациональным стандартам, т.е. означает утрату самостоятельности в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности» [10].

Л.А. Чайковская под конвергенцией подразумевает теорию, сформулированную в учете в последнее десятилетие, согласно которой основные различия между основными мировыми системами учета и отчетности постепенно стираются, что ведет к слиянию этих систем. Это относится к МСФО и US GAAP [14].

По ее мнению, «процесс конвергенции сопряжен с определенными сложностями». В частности, процесс использования МСФО в стране, где существуют многочисленные различия между национальными и международными стандартами, может быть эффективным, если первоначально система международных стандартов будет реализована для ограниченного числа предприятий (например, только для предприятий, акции которых котируются на фондовых биржах в стране и где количество таких предприятий находится в разумных пределах) и при наличии хорошо подготовленных специалистов в области бухгалтерского учета. Автор подчеркивает, что если процесс конвергенции не осуществлять поэтапно (т.е. постепенно преобразовывать стандарты), а быстро и одновременно, то «конвергенция создаст более серьезную угрозу качеству применения новых стандартов» [14].

По мнению И.М. Дмитриевой, «стратегия конвергенции заключается в последовательной замене наиболее проблемных и критикуемых стандартов в МСФО и US GAAP системами новыми стандартами, а также в разработке так называемых общих стандартов с идентичными подходами при формировании отдельных показателей финансовой отчетности. Достичь этого можно путем выбора и применения наилучшего стандарта из действующих аналогичных стандартов в МСФО и US GAAP» [2].

Такой же точки зрения придерживаются Н.С. Ивашина и Е.И. Ивашина [3].

Работа в рамках «Партнерства по конвергенции» между Комитетом по МСФО и Советом по стандартам финансового учета США включала следующие основные мероприятия:

- взаимодействие совместных комитетов по Меморандуму от 2006 г.;
- проведение IASB и FASB совместного мониторинга основных проектов и разработки специальных краткосрочных проектов;
- функционирование специальных рабочих групп в целях решения отдельных вопросов, в частности по унификации признания выручки, арендных операций, обязательств и капитала и т.д.

В результате были сформированы два основных документа конвергенции:

- соглашение Norwalk, в соответствии с которым FASB и IASB будут добиваться максимально полной согласованности своих стандартов в будущей работе;
- Меморандум о взаимопонимании между FASB и IASB [2].

В настоящее время в России происходит реформация национальной системы бухгалтерского учета и отчетности и приведение в соответствие с требованиями рынка, мировой экономики и международными стандартами финансовой отчетности. По мнению И.М. Дмитриевой, основные задачи реформирования национального учета и отчетности заключаются в следующем:

- формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающей полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
- обеспечение взаимосвязи реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями формирования стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета [2].

По мнению О.А. Солдаткиной, под «конвергенцией» подразумевает «процесс сближения российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) с МСФО за счет устранения основных различий между ними с сохранением национальных особенностей российского бухгалтерского учета». По ее мнению, процесс «конвергенции» «позволяет упростить трансформацию российской отчетности в формат МСФО» [12]. В частности, О.А. Солдаткина особое внимание уделяет конвергенции в процессе учета обязательств, так как предприятиям необходимо существенно корректировать данные, полученные на основе российской системы регулирования учета обязательств во время подготовки отчетности в формате МСФО. Немцова И.Ю. также считает, что конвергенция - это процесс сближения РСБУ и МСФО. Немцова И.Ю. выделяет следующие этапы процесса конвергенции в России:

1) вступление в силу 10 августа 2010 г. Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ, который стал важным этапом процесса реформирования российской национальной системы учета;

2) утверждение Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации, которое устанавливает порядок признания для применения на территории России МСФО и их разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности;

3) введение в действие 37 МСФО и 25 Разъяснений МСФО приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» и введение в действие еще двух новых стандартов приказом Минфина России от 18 июля 2012 г. № 106н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации»;

4) завершение процесса официального признания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в России введением в действие с 1 января 2013 г. Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ [9].

Султанова М.К. считает, что «Конвергенция российского учета и отчетности с МСФО предполагает их сближение не только по форме и содержанию, но также по сущности и смысловой нагрузке» [13], и выделяет четыре подхода по гармонизации учета по РСБУ и МСФО для целей формирования отчетности по МСФО:

«1) максимальное сближение РСБУ с МСФО. При данном подходе в учете компании по РСБУ максимально применяются правила и подходы по МСФО;

2) ведение параллельного с РСБУ учета по МСФО как самостоятельного вида учета и формирование отчетности по МСФО на основе данных учета по РСБУ;

3) ведение учета по РСБУ, далее приведение оценки показателей отчетности по РСБУ к оценке в соответствии с МСФО путем трансляции данных РСБУ в МСФО и применении трансформационных поправок;

4) комбинированный подход: часть данных РСБУ трансформируется в данные МСФО, при этом часть активов, обязательств, доходов, расходов отражается в учете по МСФО параллельно» [13].

На сегодняшний день страны используют четыре формы применения Международных стандартов финансовой отчетности:

1) применение МСФО в качестве национальных стандартов (Арабские Эмираты, Австралия, Великобритания, Германия, Гонконг, Италия и другие страны);

2) применение МСФО обязательно для некоторых публичных компаний (Беларусь, Канада, Израиль, Россия и другие страны)

3) применение МСФО вместо национальных стандартов в добровольном порядке (Индия, Япония, Нидерланды и другие страны);

4) применение МСФО вместо национальных стандартов не разрешено (Индонезия, Малайзия, Тайвань, США и другие страны) [2].

Также некоторые страны используют подходы конвергенции (сближение) национальных стандартов с МСФО и разработки новых национальных стандартов в направлении их соответствия МСФО.

Одинаковое определение термину «конвергенция» в бухгалтерском учете дают Н.П. Мощенко и К.Н. Попов. Они под конвергенцией понимают «процесс максимального сближения МСФО со стандартами разных стран» [8], [11].

К.Н. Попов подчеркивает, что не существует единого мнения о том, чем является процесс конвергенции и каковы способы ее достижения, а Н.П. Мощенко считает, что конечная цель стандартизации так и не определена.

По мнению Н.П. Мощенко, «конвергенция» также является одним из видов направлений стандартизации учета и финансовой отчетности, осуществляемых в мировой экономике. Н.П. Мощенко считает годом начала работы по стандартизации 2001 год, так как в этом году на заседании Консультационного совета по стандартам КСС при Правлении КМСФО была рассмотрена проблема конвергенции МСФО со стандартами разных стран; предметом стандартизации являются действующие МСФО, а организация, осуществляющая стандартизацию учета или финансовой отчетности - Консультационный совет по стандартам при Правлении Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КСС КМСФО).

При этом К.Н. Попов и Н.П. Мощенко считают, что концепция конвергенции многовариантна и остаются неясными следующие вопросы: 1) предполагает ли конвергенция только сближение МСФО с US GAAP или 2) подразумевает переход финансовой отчетности различных стран на МСФО, либо 3) речь идет о выработке совместных решений Правления КМСФО с органами, регламентирующие стандарты финансового учета и финансовой отчетности в разных странах для создания единых стандартов финансовой отчетности [8], [11]. К.Н. Попов считает, что «многовариантность подходов к процессу конвергенции обусловлена разнообразием несоответствий между МСФО и национальными стандартами различных стран». Эти несоответствия К.Н. Попов систематизировал в три группы:

1) обусловленные национальными особенностями, культурой, менталитетом, различиями подходов к решению тех или иных проблем;

2) возникающие из-за того, что нормы, принципы и правила в МСФО не являются безупречными и оптимальными;

3) субъективные причины, по которым страна предпочла бы сохранить и применять в дальнейшем в национальной системе учета [11].

По мнению Н.П. Мощенко, общая направленность конвергенции финансовой отчетности заключается в «работе с национальными бухгалтерскими организациями для обеспечения общей востребованности идей МСФО в разных странах» [8].

Л.И. Шишова выделяет общие проблемы, связанные с переходом национальных моделей учета на МСФО:

1) система МСФО сложнее многих существовавших раньше национальных систем стандартов.

Существует опасение, что организации будут составлять отчеты только для выполнения требований регулирующих властей, а не для привлечения новых инвесторов;

2) недостаточная информативность отчетности, составленной по правилам МСФО.

Предприятия ставят под сомнение достаточность отчетности по МСФО для их инвесторов, к тому же возникает вопрос об адекватности представления в МСФО финансового положения организации;

3) одно из основных преимуществ МСФО - сравнимость предприятий между собой.

Сравнимость достигается универсальностью МСФО и применением их во всех странах мира, но при внедрении МСФО большинство предприятий выбрали подход, который ограничивается лишь минимальными отличиями от применявшейся ранее национальной системы стандартов, что затрудняет процесс сравнения результатов деятельности предприятий из разных стран ввиду изначальных различий национальных стандартов [16].

Л.И. Шишова выделяет четыре типа трудностей, которые возникают у организаций при переходе на МСФО.

Первый тип – это проблемы, связанные с техническим обеспечением учета: реорганизация подразделений бухгалтерии предприятия, обеспечение ресурсами и материально технической базы, оплата услуг специалистов, привлечение дополнительных трудовых ресурсов и т.п.

Проблемы второго типа связаны с изменением некоторых принципиальных аспектов бухгалтерского учета: изменения, связанные с окончательным переходом к методу начислений при отражении доходов и расходов в бухгалтерском учете; учет операций по выплатам персоналу организации (премии, медицинское обслуживание, обучение, прочие социальные выплаты), которые по существу представляют собой расходы текущего периода и не должны производиться из фондов.

К проблемам третьего типа относятся проблемы с существенными изменениями в величинах активов и обязательств. Это изменение в принципах формирования резервов и оценки активов. Эти проблемы влияют на деятельность организации в целом – изменяются показатели финансового состояния организации и размер собственного капитала.

Четвертый тип проблем – это проблемы, связанные с усилением требований к точности и достоверности раскрытия информации в отчетности организации об осуществляемых крупных сделках и связанных сторонах [16].

Выводы

На основе вышесказанного по вопросу конвергенции в бухгалтерском учете можно сделать следующие выводы:

- процессы конвергенции в бухгалтерском учете начались относительно недавно, их связывают с нарастающей глобализацией, развитием транснациональных корпораций и созданием в 2001 году Фонда международных стандартов финансовой отчетности;

- несмотря на активное взаимодействие в начале XXI века Совета по стандартам финансового учета США и Совета по МСФО, они до сих пор не пришли к единому мнению об окончании завершения процесса конвергенции МСФО и US GAAP;

- в России формирование процессов «конвергенции» приходится на 2010 год, когда на законодательном уровне был принят года Федеральный закон №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»;

- существует несколько подходов к пониманию процесса конвергенции в бухгалтерском учете (рис. 1):

- 1) под «конвергенцией» понимается сближение американских общепринятых стандартов бухгалтерского учета (US GAAP) и международных стандартов бухгалтерской отчетности (МСФО);

2) под «конвергенцией» понимается сближение национальных стандартов финансовой отчетности разных стран с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) с сохранением национальных особенностей, в частности в России - это процесс сближения РСБУ и МСФО;

3) «конвергенция» - это процесс сближения национальных учетных систем двух и более стран посредством разработки единого набора учетных принципов.



Рис.1. Подходы к пониманию конвергенции в бухгалтерском учете

Источник: разработано автором

Библиография:

- 2 Владимирец А.А. Теория и практика конвергенции учета: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.12 / Владимирец Анастасия Анатольевна; [Место защиты: С.-Петерб. гос. ун-т]. - Санкт-Петербург, 2008. - 184 с.
- 3 Дмитриева И.М. Перспективы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в национальные учетные системы// Мир новой экономики. -2016. - № 3.- С. 62-65.
- 4 Ивашина Н.С., Ивашина Е.И. Переход на международные стандарты финансовой отчетности в условиях интеграции росии в мировую экономику/ Вектор науки ТГУ. Серия: Экономика и управление. - 2012. - №4(11) – С. 74-78
- 5 Ковалев, В. В., Ковалев, Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие.Ч.1 — М.: Проспект, КНОРУС,2010. — 768 с.
- 6 Лымарь М. П. Конвергенция национальных моделей бухгалтерского учета и отчетности России и Китая: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук - Москва – 2017 - 258 с.
- 7 Ламарь М.П. Конвергенция национальных моделей бухгалтерского учета и отчетности России и Китая // Кант - 2017 - №1(22) - С.138-143
- 8 Малофеева Т.Н. Становление и развитие процесса конвергенции двух видов стандартов: МСФО и US GAAP //Корпоративные финансы – 2016. - №3(39) - С.70-83
- 9 Мощенко Н.П. Проблемы конвергенции финансовой отчетности// Международный бухгалтерский учет – 2003 - №5 (53) - С.11-14
- 10 Немцова И.Ю. Финансовая отчетность в условиях конвергенции Российских стандартов бухгалтерского учета и МСФО // Сфера услуг: инновации и качество. - 2013 - № 12 - С. 12
- 11 Панков Д.А. Конвергенция, гармонизация и интеграция как формы возможного синтеза национальной системы бухгалтерского учета с международными стандартами / Д. А. Панков, А. А. Круподёрова // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы VII Международной научно-практической конференции, Минск, 25-26 сентября 2014 г. / [редкол.: В.Н. Шимов (отв. ред.) и др.]; М-во образования Респ. Беларусь, УО "Белорусский гос. экон. ун-т". — Минск: БГЭУ, 2014. — Т. 2. - С. 170-171.

- 12 Попов К.Н. Конвергенция систем финансового учета// Финансовая отчетность- 2005 - №8(80) - С. 41-44
- 13 Солдаткина О.А. Бухгалтерский учёт обязательств в условиях конвергенции РСБУ и МСФО // автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Сибирский университет потребительской кооперации. Новосибирск, 2008 - 16 с.
- 14 Султанова М.К. Вопросы конвергенции российской системы бухгалтерского учета с МСФО// В сборнике: Актуальные вопросы гуманитарных, правовых и социально-экономических исследований - 2013. - С. 100-107.
- 15 Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета: теория и методология: диссертация доктора экономических наук: 08.00.12 / Чайковская Любовь Александровна; [Место защиты: Рос. эконом. акад. им. Г.В. Плеханова].- Москва, 2007.- 338 с.
- 16 Чинченко М.Н. Сближение МСФО с ОПБУ США. Год 2011 [Электронный ресурс] // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты-2011.- № 1 – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/303235.html>
- 17 Шишова Л.И. Проблемы перехода российских организаций на Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева - 2013– Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-perehoda-rossiyskih-organizatsiy-na-mezhdunarodnye-standarty-finansovoy-otchetnosti>
- 18 Topazio N. 2008. Convergence of Accounting Standards. Available on the Internet: http://www.cimaglobal.com/Documents/importedddocuments/cid_tg_accounting_standards_feb08.pdf.pdf