

СТАТЬИ

УДК 341

Развитие системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Китае

М. А. Амурская

Для цитирования: Амурская М. А. Развитие системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Китае // Правоведение. 2019. Т. 63, № 2. С. 209–227.
<https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.201>

Статья посвящена развитию системы нормативного регулирования учетной деятельности в Китае. Бухгалтерский учет — это инструмент, с помощью которого компании отражают результаты своей хозяйственной деятельности, а национальные стандарты бухгалтерского учета — система нормативно-правовых актов, закрепляющих основные принципы и правила национального учета. Анализируются особенности учетной системы традиционного Китая, практика первого применения западных учетных инструментов, принятие советской модели, эпоха маоизма, реформы Дэн Сяопина, современное состояние и трудности перехода на международные стандарты. В центре внимания автора находятся факторы, которые сформировали национальные особенности, отличающие китайскую систему от других: социально-экономические, политические, культурные и др. Нивелировать данные особенности призваны международные стандарты учета, гармонизацию с которыми Китай начал в 1990-е годы. В статье сделан акцент на том, что китайская нормативная система учета на протяжении многих веков развивалась по своему пути, выполняя те задачи, которые были необходимы государству. Китайский опыт заимствования элементов из других правовых моделей демонстрирует те негативные экономические последствия, которые возникают при попытке отказа от собственных традиционных практик (этот тезис иллюстрируется на примере института справедливой стоимости). Автор разработал ряд таблиц, в которых сравниваются основные положения нормативных актов, вступивших в силу начиная с реформ Дэн Сяопина; такое представление материала дает возможность составить представление о процессе конвергенции китайских национальных стандартов с международными стандартами. Особое внимание уделено тому, как грамотно повела себя китайская сторона в переговорном процессе с Советом по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в вопросе конвергенции китайских и международных стандартов. Делается вывод о том, что развитие китайской системы нормативного регулирования учетной деятельности — показательный пример того, что национальные традиционные принципы и правила норматив-

Амурская Марина Александровна — канд. экон. наук, доц., Финансовый университет при Правительстве РФ, Российская Федерация, 125993, Москва, Ленинградский пр., 49; amurskaia@mail.ru

© Санкт-Петербургский государственный университет, 2020

ного регулирования хозяйственной деятельности невозможно унифицировать посредством принятия международных стандартов.

Ключевые слова: нормативное регулирование, бухгалтерский учет, национальные стандарты, международные стандарты финансовой отчетности, гармонизация, китайский опыт.

Введение

История развития системы нормативного регулирования хозяйственного учета в Китае насчитывает сотни лет. Эта система тесно связана с особенностями политического экономического и культурного развития страны, а ее главной характеристикой является самостоятельное становление и реформирование на протяжении многих веков в целях наилучшего регулирования национальных хозяйственно-учетных практик и выполнения государственных задач. Именно поэтому внедрение западных учетных практик сопровождается многочисленными проблемами и далеко не всегда заканчивается успехом.

Китайские ученые выделяют следующие основные этапы развития китайской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета¹:

- 1) бухгалтерский учет в традиционном Китае (1100 до н. э. – 1840);
- 2) первые попытки применения западных практик бухгалтерского учета в Китае (1840–1949);
- 3) советская модель (1949–1957);
- 4) маоизм и «большой скачок» (1958–1978);
- 5) политика «открытых дверей» Дэн Сяопина (1978–1992);
- 6) создание системы китайских стандартов и гармонизация бухгалтерского учета Китайской Народной республики с Международными стандартами финансовой отчетности (1992–2006).

Ниже мы рассмотрим эти этапы подробнее.

1. Бухгалтерский учет в традиционном Китае (1100 до н. э. — 1840)

Система бухгалтерского учета в Китае уходит своими корнями в историю династий. Его первое применение относится к временам династии Западной Чжоу (1100–771 г. до н. э.). Прежде всего отметим, что сначала учетные нормы и правила использовались как инструмент государственного управления и не применялись в частном секторе. Нормативное закрепление основных форм отчетов обеспечивало качественное управление финансами государства, т. е. доходами, расходами и их бухгалтерским учетом.

В период династий Цинь и Хань (221 г. до н. э. — 221 г. н. э.) начали разрабатываться и нормативно закреплялись методы учета для частного сектора². Однако на данном этапе они так и не сформировали систему, поскольку династический режим того времени не стимулировал развитие индивидуальных частных хозяйств.

¹ См., напр.: 李维清: 《会计的历史演进与发展》, 北京: 中国社会科学出版社 2011年版, 第19页 [Ли Вэйцин. Историческая эволюция и развитие бухгалтерского учета. Пекин: Китайское издательство общественных наук, 2011. С. 19].

² См. об этом: 郭道扬: 《会计发展史纲》, 北京: 中央广播电视大学出版社1985年版, 第85页. [Го Даоян. Синописис развития бухгалтерского учета. Пекин: Издательство китайского университета радио и телевидения, 1985. С. 85].

С воцарением династии Хань (206 г. до н. э. — 220 г. н. э.) конфуцианство было официально принято в качестве государственной идеологии, что стало важным событием и для складывания системы учета посредством нормативного закрепления основных правил и принципов³. Фундаментальные положения философии Конфуция подразумевали иерархию социальной системы со строгим определением прав и обязанностей. Основными принципами учета стали идея баланса, отказ от излишних материальных выгод и коллективная ответственность. Учетная деятельность балансировала между 义 (yì, справедливость, добродетель) и 利 (lì, прибыль), а ее дальнейшее существование сводилось к форме однократной бухгалтерии.

В периоды династий Тан и Сун (618–1279 гг. н. э.) был сделан большой шаг вперед с точки зрения экономического развития страны, объемы производства товаров и торговый оборот постоянно увеличивались. Система учета также претерпела изменения.

Нормативно был закреплен 四柱结算法 (shìzhu jìesuan, метод четырех столбцов), закреплявший четыре элемента, представляющих самые большие категории транзакций, которые должны были быть сбалансированы: предыдущий баланс + новые доходы — расходы = текущий баланс.

В тот период была нормативно закреплена система бухгалтерских книг⁴:

- Цао Лю, в которой записывали транзакции в последовательном порядке в течение дня;
- Жэцин Бу, в которой делались обобщенные записи в конце дня;
- Тэцонь Бу, где делались записи за срок от десяти дней до одного месяца.

Несмотря на несколько шагов вперед, на этом историческом этапе в Китае производственная и торговая деятельность все еще находились в зачаточном состоянии и были связаны с малыми предприятиями.

Во времена династии Мин начали происходить фундаментальные изменения в методологии бухгалтерского учета, система с одним входом заменяется системой с двойным входом, которая уже используется в тот период в западных странах. Хотя метод и существовал в зачаточном состоянии, но позволял фиксировать движения активов и пассивов компаний. Однако система бухгалтерского учета двойной записи была разработана китайцами автономно на заключительной стадии династии Мин (1368-1644), а значит, не была заимствована с Запада.

История развития норм и принципов бухгалтерского учета в традиционном Китае (до начала применения западного метода двойной бухгалтерии) довольно продолжительна. Основные задачи норм и правил учета в тот период связаны с государственными нуждами, зависят от смены различных династий и от типа экономического и политического развития страны, а также находятся под воздействием мощного влияния культурного аспекта (конфуцианство, буддизм и древние верования).

2. Первые попытки применения западных практик бухгалтерского учета в Китае (1840–1949)

Первая опиумная война (1840–1842) ознаменовала начало новой эры в Китае, т. е. переход от империи к полукOLONиальному государству. В тот период в системе учета начали нормативно закрепляться методы, приходившие с Запада. Первая

³ См. подробнее: *Gao S. S., Handley-Schacter M. The influences of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting History // Accounting, Business & Financial History. 2003. Vol. 13, no. 1. P. 52.*

⁴ См. об этом: *Solas C., Ayhan S. The historical evolution of accounting in China: the effects of culture // Spanish Journal of Accounting History. 2007. Iss. 7. P. 153.*

книга на китайском языке, посвященная западной системе бухучета (итальянской), написана в 1905 г. (Лиан Хуан Чжан Бу), за несколько лет до революции Синьхай. В конце династии Цин государственные учреждения и банки уже использовали западные методы учета и формы отчетности.

До начала XX в. традиционные китайские методы и западные системы сосуществовали, но заметно фактическое преобладание вторых над первыми. Западная система норм бухгалтерского учета сначала применялась к банковской системе (Банком Китая). В 1918 г. на государственном уровне были установлены базовые правила ведения бухгалтерской деятельности, которые закрепляли обязательный экзамен для получения квалификации профессионального государственного бухгалтера.

В тот период убрано несколько государственных нормативных актов регулирующих бухгалтерский учет: Закон о бухгалтерском учете (1935), Закон об аудиторской деятельности, Закон о бюджетировании и Закон о конечных счетах (1938). Однако в частном секторе не последовало ни существенных изменений, ни полноценного внедрения западных практик.

Эта система сохранялась до 1949 г., когда произошла капитуляция националистической армии Гоминьдана.

3. Советская модель (1949–1957)

Первый этап существования Китайской Народной Республики включает в себя три года реконструкции и первый пятилетний план. За это время Китай продемонстрировал существенное развитие темпов экономического роста в стране и масштабные перемены в государственных организациях, иностранных компаниях и компаниях, ранее находившихся под контролем партии Гоминьдана. Иностранные компании и те, которые в прошлом контролировались Националистической партией, были конфискованы и преобразованы в государственные компании, а частные предприятия реорганизованы в кооперативные.

В нормативном регулировании бухгалтерского учета произошел отказ от западных практик. Фактически в 1953 г. новая китайская система бухгалтерского учета приняла советскую модель. В рамках реформы бухгалтерского учета были сформулированы принципы единой нормативной системы регулирования бухгалтерского учета и соответствующие им стандарты, различные для каждого сектора экономики (например, обрабатывающей промышленности, сельского хозяйства, банков, транспорта и торговли). Каждый набор стандартов выделен на основе производственной типологии и операционных планов отрасли, а отчетная информация готовилась в первую очередь для того, чтобы выполнить государственный национальный хозяйственный план. Стандарты вводились для применения в контексте плановой централизованной экономики и имели совершенно иную цель, чем те, которые применялись для аналогичных стандартов в рыночной экономике.

Каждый стандарт как нормативно-правовой акт содержал следующие основные разделы: общие принципы, план счетов, основные бухгалтерские книги, основные учетные процедуры, схема организации счетов. Важнейшей особенностью Стандартов 1953 г. была их нормативная и процессуальная природа. Они существенно отличались от международных стандартов бухгалтерского учета⁵. Основные принципы стандартов касались государственной системы распределения ресурсов и контроля их расходования. Старые методы учета заменили новым

⁵ См. об этом: *Blake J., Gao S. Perspectives on accounting and finance in China.* London & New York: Routledge, 1995. P. 142.

уравнием новой системы учета: использование средств = источники средств (фонды).

Под фондом понимались имущество, продукты, материалы и результаты финансовой деятельности. Общая сумма использованных средств должна была постоянно соответствовать источникам средств в любой момент. Средства разделялись на три категории: основные, текущие и специальные. Наиболее важными источниками средств выступали государственные фонды, в то время как других фондов, таких как фонды предприятий и банковских кредитов, было значительно меньше в процентном отношении.

Западные стандарты нормативного регулирования бухгалтерского учета в то время заходились под запретом даже для изучения, а проникающие на территорию Китая материалы уничтожались. Результатом такой государственной практики стало то, что китайские юристы и экономисты оставались в полном неведении относительно системы европейских стандартов в течение более чем 20 следующих лет.

4. Маоизм и «большой скачок» (1958–1978)

На данном этапе политический курс и политические взгляды конкретных чиновников в Китае оказывали значительное влияние на принятие законодательных норм. Период под названием «кампания адаптации» сменился периодом «ста цветов» (знаменитый лозунг «Пусть расцветают сто цветов, пусть сражаются сто школ мысли»).

Политика «большого скачка» представляла собой попытку создать национал-социалистическое сознание масс путем предоставления китайцам возможности развивать это сознание самостоятельно. Однако царившая в государстве атмосфера страха и запугивания в тот период имела негативные последствия для нормативного регулирования бухгалтерии. Система стандартов была реформирована в целях сбора фундаментальных статистических данных для процесса централизованного планирования; их упрощение привело к тому, что финансовая отчетность стала менее информативной. Нормативные акты, изданные Министерством финансов с 1958 г., закрепили упрощенные правила и процедуры учета: ранее в национальном плане счетов было 85 счетов, теперь их количество сократилось до 44⁶. Время, потраченное на учетную и отчетную деятельность, характеризовалось как потерянное, а офисная деятельность интеллектуалов потеряла ценность⁷.

Политический климат интеллектуальных репрессий против профессиональных классов и страх выражения профессиональных суждений бухгалтерами, распространявшийся среди специалистов, нанесли значительный ущерб системе управления бухгалтерским учетом.

Результатом данного периода, когда система нормативного регулирования учетной деятельности переживала упадок, стала невозможность измерить и оценить реальное состояние национальной экономики. Кроме того, реальный ущерб был нанесен сфере образования: закрылись учебные курсы и университеты, которые готовили специалистов — разработчиков нормативно-правовых актов по национальному бухгалтерскому учету.

⁶ См. об этом: 郭道扬: 《会计史研究》, 北京: 中国财政经济出版社 2008年版, 第50页。[Го Даоян. Исследование истории бухгалтерского учета. Пекин: Финансы и экономика Китая, 2008. С. 50].

⁷ См. подробнее: *Chen J. Mao and the Chinese Revolution*. London: Oxford University Press, 1965. P. 123.

4.1. Первая революция в нормативном регулировании китайской учетной системы (1958–1965). В результате политики «большого скачка» правительство под угрозой национального кризиса было вынуждено принять решительные меры. В конце 1961 г. издан документ «Двенадцать статей о народных коммунах». Его реализация ознаменовала конец политики «большого скачка». Авторитет Мао Цзэдуна в Коммунистической партии сильно пострадал, и он был вынужден совершить акт самокритики во время конференции семи тысяч руководителей партии, состоявшейся в 1962 г. Мао Цзэдун признал свою ответственность за ошибки и катастрофы, связанные с «большим скачком». В результате его попросили отказаться от ведущей роли в пользу своих коллег и занять второстепенное место в Коммунистической партии Китая.

В период с 1963 по 1965 г. Лю Денг предпринял попытку перезапустить стратегию экономического развития, основанную на более сбалансированных отношениях между сельским хозяйством, легкой и тяжелой промышленностью. Программа Лю Денга оказалась достаточно эффективной, но, к сожалению, ему суждено было стать жертвой «культурной революции». Данный период можно охарактеризовать как восстановительный для системы нормативного регулирования системы бухгалтерского учета. Был издан ряд нормативных актов, которые расширили конкретные практики и принципы бухгалтерского учета для каждого сектора экономики. Многие из методов бухгалтерского учета, нормативно устаревшие в период с 1957 по 1959 г., вновь ввели в практику. В 1963 г. правительство издало положение об обязанностях и правах бухгалтерского персонала, направленное на защиту бухгалтеров от вмешательства в их работу государственных органов и на обеспечение качества бухгалтерской информации. Новый импульс получила и преподавательская деятельность в данной области. В 1965 г. 18 200 студентов изучали правовые основы бухгалтерского учета, в то время как в 1962 г. их было всего 2400⁸.

В период, предшествовавший «большому скачку», установилась новая двойная система бухгалтерского учета, которая с 1963 г. стала активно развиваться. Нормативно был закреплен метод «увеличения/уменьшения»⁹, заключающийся в использовании увеличения и уменьшения в качестве детерминантов для учетных записей в бухгалтерских книгах. Метод включал в себя два класса счетов: счета источника средств (или доходов) и счета отражения фонда (или расходов). Основной принцип данного метода был в значительной степени аналогичен принципу метода дебета/кредита¹⁰: увеличение одного счета должно сопровождаться уменьшением другого счета.

4.2. Культурная революция (1966–1978). Это необычайное политическое и массовое движение, в котором участвовало все население, было в значительной степени направлено на устранение политических противников Мао Цзэдуна, с тем чтобы он мог вернуть себе доминирующее положение в коммунистической партии.

Лю Шаоци и Дэн Сяопин предприняли ряд успешных политических мер, направленных на восстановление не только экономически эффективной производительности, но и отчетной и статистической системы, на создание новых стимулов

⁸ Приводится по: *Luke Chan M. W., Roterberg W. Accounting, Accounting Education and Economic Reform in the People's Republic of China // International Studies of Management and Organizations. 1999. Vol. 29, no. 3. P. 42.*

⁹ См. об этом: *李维清: 《会计的历史演进与发展》, 第123页 [Ли Вэйцин. Историческая эволюция и развитие бухгалтерского учета. Пекин: Китайское издательство общественных наук, 2011. С. 123].*

¹⁰ См. подробнее: *陈信元, 金楠: 《新中国会计思想史》, 上海: 上海财经大学出版社 1999年版, 第130页. [Чэнь Синьюань, Цзинь Нань. История учетной мысли в Новом Китае. Шанхай: Издательство Шанхайского университета экономики и финансов, 1999. С. 130].*

для развития нормотворческой деятельности, в том числе в сфере учета и контроля.

Культурная революция была начата Мао как массовое движение против старых идей, старой культуры, старых привычек и старых традиций, чтобы создать новую и более здоровую культурную среду, а превратилась в социально-классовую борьбу против «восстановления капитализма», которым, по мнению Мао Цзэдуна, занимались Лю Шаоци и Дэн Сяопин.

Лю и Дэн, обвинявшиеся в буржуазном руководстве, были арестованы и задержаны. Лю умер в тюрьме в 1969 г., Дэн был сослан в отдаленную провинцию с назначением трудовой повинности. Такие лозунги, как «Лучше социалистические сорняки, чем капиталистические заводы», привели к тому, что китайская экономика вновь оказалась на грани краха.

Во время культурной революции развитие системы нормативного регулирования бухгалтерского учета опять остановилось. Учетные стандарты, закреплявшие практики управленческого контроля и процедуры бухгалтерского учета, считались противоречащими духу культурной революции. Нормативно были закреплены требования, согласно которым бухгалтерский баланс должен составлялся «с целью распространения принципов культурной революции», а ведение бухгалтерских книг было упразднено¹¹.

5. Политика «открытых дверей» Дэн Сяопина (1978–1992)

После смерти Мао Цзэдуна (1977 г.) в Китае начался так называемый переходный период под руководством Дэн Сяопина. Китай вступил на путь перехода от централизованной социалистической экономики к социалистической рыночной экономике посредством политики «открытых дверей». Реформы Дэн Сяопина имели большой международный резонанс и означали открытие китайского рынка для иностранного капитала, а следовательно, и существенное реформирование национальной нормативной системы регулирования хозяйственной деятельности.

Политику «открытых дверей» удалось реализовать благодаря западным юристам и экономистам, которые участвовали в разработке новых правовых основ китайского бухгалтерского учета.

Единая национальная система нормативного регулирования бухгалтерского учета была существенно пересмотрена. Национальные стандарты изменены посредством включения новых учетных методологий.

Министерство финансов КНР обнародовало в 1985 г. Закон о регулировании бухгалтерского учета для совместных предприятий с использованием китайских и иностранных инвестиций¹², который нормативно зафиксировал создание современной китайской системы бухгалтерского учета, направленной на соблюдение международных правил бухгалтерского учета. Система фондов была упразднена в пользу западного учетного уравнения: активы = обязательства + собственный капитал. Закон также зафиксировал основные формы отчетности для совместных предприятий: баланс, отчет о прибыли, отчет о движении денежных средств.

Кроме того, указанный закон ввел «концепцию капитала», которая подразумевала признание компаний в качестве субъектов хозяйственной деятельности, не-

¹¹ См. подробнее: 赵友良: 《中国近代会计审计史》上海: 上海财经大学出版社 1996年版, 第245页。
[Чжао Юлян. История китайского современного учета и аудита. Шанхай: Издательство Шанхайского университета экономики и финансов, 1996. С. 245].

¹² Здесь и далее китайское законодательство приводится по: <http://www.pkulaw.cn> (дата обращения: 20.05.2020).

зависимых от государства. (Положения данного нормативного акта регулировали учет и отчетность на совместных предприятиях до 1992 г., когда законодательство о бухгалтерском учете было скорректировано — издано Положение о бухгалтерском учете для предприятий с иностранными инвестициями.)

В 1985 г. также принят первый полноценный Закон о бухгалтерском учете Китайской Народной Республики, изданный Национальным народным конгрессом. Закон состоял из 6 глав и 31 статьи, он стал обязательным для всех государственных предприятий, государственных учреждений и организаций.

Одновременно бухгалтерский учет на государственных предприятиях регулировали два положения Государственного совета: Положение об управлении затратами государственных предприятий и Предварительное положение об амортизации основных средств для государственных предприятий.

К главным нововведениям, установленным указанными нормативно-правовыми актами, относятся:

- введение «системы ответственности по контрактам» для крупных и средних государственных предприятий; это был первый шаг к автономии руководителей и работников, а также важный шаг на пути к реализации системы акционеров¹³;
- классификация активов в соответствии с их ликвидностью: текущие, имобилизованные, долгосрочные инвестиции, текущие основные средства, нематериальные активы и прочие активы; в соответствии с критерием реализации обязательства подразделялись на краткосрочные и долгосрочные.

Частный сектор развивался очень быстро, и рынок начал играть ведущую роль в процессе производства. Правительство прекратило осуществлять прямой административный контроль и сконцентрировалось на осуществлении экономической политики. Концептуально государство перестало участвовать в управленческой деятельности, оставаясь при этом экономическим субъектом, способным навязывать свою власть компаниям¹⁴.

Увеличение сложности коммерческой деятельности привело к дальнейшим модификациям национальных учетных стандартов и внесению поправок и дополнений в соответствующие нормативные акты в 1985 и 1989 гг.:

- отменено требование целевого использования средств;
- в бухгалтерском балансе возникли новые статьи: банковские кредиты и корпоративные фонды (нераспределенная прибыль), которые заменили государственные фонды в качестве источников финансирования;
- нематериальные активы (торговые марки, патенты, гудвилл) стали появляться на балансе совместных предприятий.

В результате этих и других поправок в национальные стандарты КНР стали проникать элементы атлантической правовой семьи, делая китайскую (континентальную по сути) систему нормативного регулирования учетной деятельности более гибкой. Как следствие, возросла роль профессиональных суждений, и в Китае стал возрождаться правовой институт общественных бухгалтеров.

¹³ На основе этой системы руководители и сотрудники должны были подписать контракт с государством, которое регулировало основные виды деятельности: планирование, производство, продажи. Если договорные условия были выполнены, появлялась возможность сохранить часть их прибыли, чтобы использовать ее для расширения бизнеса, оплаты производственных премий или улучшения благосостояния работников. К концу 1993 г. на более чем 90 % государственных компаний введена система ответственности по контрактам.

¹⁴ См. об этом: *Jackson S. Profit Sharing, State Revenue and Enterprise Performance in the PRC // The Australian Journal of Chinese Affairs. 1984. No. 12. P. 102.*

В 1986 г. Государственный совет издал ряд нормативных актов «О сертифицированных общественных бухгалтерях», представляющих собой правовую основу, регулирующую систему профессионального бухгалтерского учета, включая вступительные экзамены в профессиональные объединения, требования к академическим знаниям и опыту, правила регистрации и профессионального поведения сертифицированных общественных деятелей. В 1988 г. создан Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров.

6. Создание системы китайских стандартов и гармонизация бухгалтерского учета Китайской Народной Республики с международными стандартами финансовой отчетности (1992–2006)

1992 год стал знаковым для системы нормативного регулирования учетной деятельности коммерческих предприятий в Китае. В мае 1992 г. была законодательно закреплена Система бухгалтерского учета для экспериментальных предприятий с системой акционерного капитала. В ноябре 1992 г. выпущены новые Стандарты бухгалтерского учета для коммерческих предприятий (вступили в силу в 1993 г.) и рекомендации к их применению. Стандарты состояли из 10 глав и 66 статей, Рекомендации — из 46 статей, разделенных на 12 глав. В дополнение к требованиям, содержащимся в национальных стандартах 1992 г., акционерные компании должны были соблюдать новый Закон о компаниях, вступивший в силу в 1994 г.

С точки зрения качества финансовой отчетности, благодаря отступлению государства от его центральной роли в развитии национальной экономики, впервые в истории бухгалтерского учета в Китае бухгалтерский баланс начал рассматриваться с точки зрения его информационной, а не только отчетной функции. Благодаря новым международным стандартам финансовой отчетности (далее — МСФО) удалось снизить фрагментарность китайского учета, они стали применимы практически ко всем национальным компаниям вне зависимости от их сектора.

Можно выделить следующие основные цели принятия новых стандартов: развитие социалистической рыночной экономики с китайской спецификой, унификация национальной системы бухгалтерского учета, обеспечение качества национальной бухгалтерской информации¹⁵.

Окончательное внедрение метода дебета/кредита явилось важным нововведением реформы 1992 г., хотя он и имел существенное сходство с методом увеличения/уменьшения, закрепленным предыдущими нормативными актами.

Также стоит упомянуть о том, что на данном этапе развития учетной мысли важным принципом был принцип консерватизма, который проявлялся «не на ожидании прибыли, а на обеспечении всех потерь»¹⁶ и соотносился с принципом осторожности в европейском праве. Данный принцип стал предметом многих исследований о культурной и ментальной обусловленности китайской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета¹⁷.

¹⁵ См. об этом: *Xiao Z., Pan A.* Developing Accounting standards based on a conceptual framework settled by the Chinese government // *The International Journal of Accounting.* 1997. Vol. 32, no. 3. P. 290.

¹⁶ *Zhang G.* Environmental Influence on Accounting Development. *Environmental Factors in China's Accounting Development since 1949, 2005* (Qevrimigi). URL: <https://ep.eur.nl/bitstream/1765/1888/5/Chapter+2.doc> (дата обращения: 20.05.2019).

¹⁷ См. подробнее: *Hofstede G., Bond M. H.* The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth // *Organizational Dynamics.* 1988. Vol. 16, no. 4. P. 12; *Zhang G.* Environmental Influence...

Новые учетные стандарты должны были создать новую концептуальную основу для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности китайскими компаниями, одновременно с этим рекомендации вводили операционные правила для корпоративного управления. Однако полностью достичь данной цели не удалось из-за наличия в двух нормативных актах одинаковой силы ряда статей, не стыкующихся друг с другом. Вместе с тем это стало важным шагом на пути к объединению нормативного регулирования национального бухгалтерского учета в единую систему, на протяжении многих лет раздробленную на дискретные нормативные акты¹⁸.

Далее последовали еще два важных шага в развитии современной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Китае: принятие Министерством финансов принципов учета для государственных предприятий и разработка специальных стандартов для каждого сектора экономики (практических инструкций). Итогом стало принятие в 1996 г. 30 специальных стандартов для всех секторов экономики Китая. Эти принципы отличались от Стандартов 1992 г. тем, что содержали более точные формулировки и термины, положения носили более конкретный и практикоориентированный характер.

Несмотря на масштабные изменения в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, произошедшие в Китае с началом реформ Дэн Сяопина, один глубинный принцип остается неизменным до сих пор: Министерство финансов КНР руководит реформированием сферы бухгалтерского учета и разрабатывает для этого правовые основы (похожие режимы существуют в Германии, Франции, России и других странах континентальной правовой группы). Данная реальность обусловлена тем, что государство активно контролирует развитие национальной учетной системы, в том числе переход на международные стандарты. Основные вехи процесса реформирования китайских национальных стандартов в направлении конвергенции с международными стандартами с 1992 г. представлены на рисунке.

В 1973 г. создан Комитет по международным стандартам учета, чьей глобальной задачей стало распространение во всем мире единой системы качественных, понятных и принимаемых всеми учетных стандартов, базисом которых станут четкие принципы ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности¹⁹.

Основными факторами перехода большинства стран мира к единым международным стандартам стали рост транснациональных корпораций и глобализация рынков капитала. Международные исследования показывают, что многие страны выиграют от принятия МСФО, так как их использование снижает стоимость подготовки финансовой отчетности по различным национальным учетным стандартам²⁰, а также повышает ее сопоставимость²¹. Переход национальных систем нормативного регулирования учетной сферы на МСФО способствует более эффективному распределению капитала в мировом масштабе и увеличению объемов транснациональных инвестиций. Этот фактор стал одним из ключевых (если не основным) для развивающихся стран, таких как Китай.

¹⁸ См. по этому поводу: *Blake J., Gao S.* Perspectives on accounting and finance in China. P. 157.

¹⁹ См. хронологию: IFRS: Who we are. URL: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history> (дата обращения: 15.05.2019).

²⁰ См. об этом: *Phan D.* What Factors are Perceived to Influence Consideration of IFRS Adoption by Vietnamese Policymakers? // *Contemporary Issues in Business and Government*. 2014. No. 20 (1). P. 30.

²¹ См. подробнее: *Nobes C., Parker R.* Comparative International Accounting. 13th ed. Pearson, 2016. P. 56.

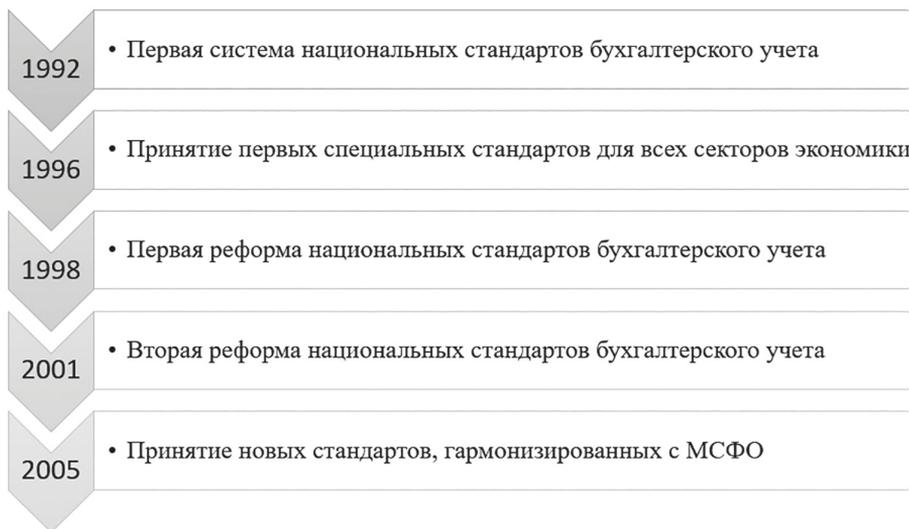


Рис. Основные вехи реформирования национальных учетных стандартов в Китае после преобразований Дэн Сяопина

Основной пользователь отчетной информации в Китае — государство, которое осуществляет экономический контроль. Именно поэтому нормы национальных учетных стандартов являются предписывающими и обязательными.

Концептуальная основа международных стандартов во многом воспроизводит англосаксонскую правовую модель и поэтому противоречит сущностной природе китайских национальных стандартов (стремление к ограничению свободы профессиональных суждений).

Не нужно забывать, что Министерство финансов КНР — главный орган по разработке национальных стандартов, который десятилетиями воспроизводит «концепцию осторожности и консерватизма». Кроме того, экономика Китая до сих пор характеризуется как плановая при всей успешности проведенных рыночных реформ. В этих условиях Правительство Китая решается встать на путь сближения национальных и международных стандартов, воспроизводя один из классических принципов китайской древней философии — принцип дуализма («непротиворечивого совмещения»).

В табл. 1 представлено проведенное нами сравнение концептуальных основ китайских и международных стандартов, различия между которыми предполагалось сгладить в начале реформы.

Несмотря на указанные концептуальные различия правовых основ регулирования учетной деятельности, Министерством финансов КНР предприняло всевозможные усилия для гармонизации национального и международного бухгалтерского учета, что на практике повысило понятность китайской финансовой отчетности.

Чтобы устранить существующие содержательные несоответствия между национальными и международными стандартами, Министерство финансов КНР начало в 1998 г. новую реформу — принято Положение о бухгалтерском учете для зарегистрированных на бирже компаний, целью которого стало приведение китайской практики в соответствие с требованиями международных стандартов, и эта цель была частично достигнута. В табл. 2 представлены основные сходства и различия китайских национальных и международных стандартов в 1992 и 1998 гг.

Таблица 1. Основные существенные отличия китайских и международных стандартов учета

Показатель	Международные стандарты	Китайские национальные стандарты
Основные пользователи учетной информации	Инвесторы, кредиторы, стейкхолдеры	Правительство
Цели учета	Прозрачность хозяйственной деятельности	Контроль за налоговыми поступлениями от хозяйственной деятельности
Основные качественные характеристики учета	Надежность	Понятность
Основа измерения	Рыночная стоимость	Историческая стоимость
Профессиональное суждение	Ведущая роль	Второстепенная роль, ограничение концептуального плюрализма

Таблица 2. Китайские национальные учетные стандарты 1992 г. и 1998 г. в сравнении с МСФО

Операция	МСФО	КНР	
		1992	1998
Оценка запасов	Стоимость реализации на рынке	Историческая стоимость	Историческая стоимость или низшая из двух оценок: историческая стоимость или стоимость реализации
Оценка инвестиций	Стоимость реализации с возможностью проведения переоценки	Историческая стоимость	Историческая стоимость или низшая из двух оценок: историческая стоимость или стоимость реализации
Признание выручки	Одновременно действуют следующие условия: — продавец передает риски и выгоды; — покупатель получает контроль; — можно достоверно оценить выручку и затраты; — компания с высокой вероятностью получит экономические выгоды	На момент отгрузки и оплаты товара	На момент передачи риска и контроля, связанных с товаром, получения оплаты и возможности измерения стоимости

Данная реформа повысила международное доверие к деятельности китайских компаний. Тем не менее на данном этапе можно говорить только о первых крупных шагах на пути к МСФО. Китайская отчетность до реформы представляла для иностранных инвесторов низкую информативную ценность, о чем свидетельствуют многочисленные исследования тех лет²².

²² См. об этой ситуации: *Chen S., Zheng S., Wang Y.* Evidence from China on whether harmonized accounting standards harmonize accounting practices // *Accounting Horizons*. 2002. Vol. 16, no. 3. P. 190.

Таблица 3. Китайские национальные учетные стандарты 1998 г. и 2001 г. в сравнении с МСФО

Операция	МСФО	КНР	
		1998	2001
Оценка запасов	Низшая из двух оценок: историческая стоимость или стоимость реализации	Историческая стоимость или низшая из двух оценок: историческая стоимость или стоимость реализации	Низшая из двух оценок: историческая стоимость или стоимость реализации
Оценка инвестиций	Справедливая стоимость	Историческая стоимость или низшая из двух оценок: историческая стоимость или стоимость реализации	Низшая из двух оценок: историческая стоимость или стоимость реализации
Стоимость предприятия	Считается расходами	Может амортизироваться до пяти лет	Капитализируется и впоследствии рассматривается как расходы
Недвижимость	Амортизированная стоимость + тест на обесценение или справедливая стоимость	Амортизированная стоимость	Амортизированная стоимость + тест на обесценение
Безнадежный долг	Определяется компанией	Процент утвержден Минфином или определен компанией	Определяется компанией
Оценка нематериальных активов	Амортизированная стоимость + тест на обесценение или справедливая стоимость	Амортизированная стоимость	Амортизированная стоимость + тест на обесценение

Разработчики новых стандартов Министерства финансов КНР на данном этапе столкнулись с большой проблемой, которая до сих пор остается до конца не решенной, — это правовой институт справедливой стоимости. Движение в данную сторону было воспринято Китаем как естественная стадия экономического развития, которое сопровождалось ростом китайских зарегистрированных на бирже фирм и расширением рынков капитала.

Благодаря поддержке Всемирного банка Министерство финансов Китая провело новую реформу национальной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета для коммерческих предприятий в 2001 г. Реформа затронула также процессы амортизации, оценки нематериальных активов и недвижимого имущества. В табл. 3 представлены выделенные нами основные сходства и различия китайских национальных и международных стандартов в 1998 и 2001 гг.

Несмотря на положительные отзывы иностранных инвесторов и явное увеличение сопоставимости китайской и международной отчетности в первые месяцы после реформы, Министерство финансов Китая сделало шаг назад и ввело ряд ограничений по использованию справедливой стоимости после 2001 г. Китайская система нормативного регулирования бухгалтерского учета всегда отличалась императивностью и служила в большей степени потребностям государства, нежели потребностям национального бизнеса. Сложилась ситуация практического

вакуума, когда новый правовой институт стал применяться в условиях незрелости хозяйственных правоотношений китайских национальных субъектов: на несовершенном на тот момент китайском рынке трудно было установить реальную рыночную стоимость любого актива. Использование института справедливой стоимости запустило процессы массовой фальсификации финансовых отчетов как на коммерческих, так и на государственных предприятиях.

Министерство финансов Китая было вынуждено пересмотреть три стандарта справедливой стоимости и отменить ее применение для оценки активов и пассивов. Применение метода справедливой стоимости осталось в режиме ожидания до реформы в 2006 г.

В 2005 г. Совет по МСФО и Министерство финансов КНР подписали Пекинское совместное заявление. В данном заявлении четко обозначена позиция китайского правительства по вопросам гармонизации китайской системы нормативного регулирования учетных стандартов и МСФО. Министерство финансов КНР сформулировало «путь конвергенции» с МСФО, а не «дословное принятие», которое в случае правового института справедливой стоимости обернулось масштабными проблемами. Данный документ носил совместный характер, следовательно, Совет по МСФО признал позицию китайского правительства, которому было разрешено самостоятельно разрабатывать пути и способы сближения китайских стандартов с МСФО.

Реформа 2006 г. стала началом продолжающегося до сих пор этапа гармонизации китайских и международных стандартов. Этот пятый этап был оформлен введением 22 новых китайских стандартов и пересмотром существующих 16, вступивших в силу в январе 2007 г.

Среди новых стандартов можно особо выделить следующие: «Инвестиционная недвижимость», «Обесценение активов», «Передача финансовых активов», «Хеджирование», «Добыча нефти и природного газа», «Сегментная отчетность» и др. Среди рассмотренных особо значимыми стали «Основные средства», «Нематериальные активы», «Реструктуризация долга», «Непредвиденные обстоятельства», «Доходы» и др.

Одновременно с изданием новых стандартов Министерство финансов КНР с целью информирования заинтересованных сторон инициировало «программу повышения осведомленности», нацеленную на национальные компании, бухгалтерские агентства и академическое сообщество.

Европейская комиссия после подписания данного совместного заявления в 2007 г. определила условия, при которых стандарты бухгалтерского учета страны, не входящей в Европейский союз, могут считаться эквивалентными в течение переходного периода. В марте 2008 г. Комитет европейских регуляторов ценных бумаг составил список этих стран, в который вошел и Китай.

Помимо содержательной части самих стандартов, новые стандарты отличались от предыдущих наличием сопроводительных нормативных актов, в числе которых:

- инструкции по применению, разъясняющие содержание конкретных стандартов и предоставляющие дополнительную информацию по сложным либо новым учетным вопросам, в том числе таким важным, как форма бухгалтерского баланса, план счетов, примечания к отчетности;
- дополнительные бюллетени, разъясняющие возможные проблемы при внедрении новых стандартов;
- руководство по интерпретации, дающее подробные объяснения и конкретные примеры, касающиеся требований новых стандартов.

Стандарты 2006 г. представляли собой систему нормативных актов, охватывающих практически все области бухгалтерского учета, регулируемые положениями МСФО. В табл. 4 приведены первые 10 китайских стандартов 2006 г. и их аналоги из международных стандартов.

Таблица 4. Соответствие китайских и международных стандартов после реформы 2006 г. (на примере первых 10 китайских стандартов)

Название и номер китайского стандарта*	Название и номер международного стандарта
КСБУ 1 «Товарно-материальные запасы»	МСБУ 2 «Запасы»
КСБУ 2 «Долгосрочные инвестиции в акционерный капитал»	МСБУ 27 «Отдельная финансовая отчетность» МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»
КСБУ 3 «Инвестиции»	МСБУ 40 «Инвестиционное имущество»
КСБУ 4 «Основные средства»	МСБУ 16 «Основные средства»
КСБУ 5 «Биологические активы»	МСБУ 41 «Сельское хозяйство»
КСБУ 6 «Нематериальные активы»	МСБУ 38 «Нематериальные активы»
КСБУ 7 «Обмен неденежными активами»	МСФО 18 «Выручка» МСБУ 16 «Основные средства»**
КСБУ 8 «Обесценение активов»	МСБУ 6 «Обесценение активов»
КСБУ 9 «Вознаграждения работникам»	МСБУ 19 «Вознаграждения работникам»
КСБУ 10 «Пенсионные фонды предприятий»	МСБУ 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»

* КСБУ — китайские стандарты бухгалтерского учета (CAS — Chinese accounting standards), МСБУ — международные стандарты бухгалтерского учета (IAS — International accounting standards).

** В МСФО не существует отдельного стандарта для обмена неденежными активами. Данный правовой акт уходит корнями в традиции китайского хозяйственного оборота, связан с национальными особенностями бартера. Порядок учета обмена неденежными активами, изложенный в КСБУ 7, аналогичен применяемому в МСФО 18 «Выручка» и МСБУ 16 «Основные средства».

С точки зрения гармонизации китайского и международного нормативного регулирования бухгалтерского учета внедрение новых стандартов методов оценки, основанных на рыночной стоимости, — настоящий скачок для Китая. Институт справедливой стоимости в Китае прошел три этапа развития: 1) первое принятие в 1998 г.; 2) ограничение применения, вызванное массовым манипулированием отчетными показателями; 3) повторное введение Стандартами 2006 г. Отметим мудрое и взвешенное решение Министерства финансов КНР, осознававшего, что обыкновенное запрещение использования справедливой стоимости на втором этапе не станет решением проблемы мошеннических действий в отчетах, поскольку причины произошедшего коренятся глубже — в особенностях социально-экономического развития Китая и императивной по сути правовой системе с многовековой историей обособленного развития.

Быстро растущие рынки капитала в Китае после реформы 2001 г. привели к расширению финансовых и страховых рынков. Оценка по методу справедливой стоимости позволила китайским компаниям адекватно развиваться, а также пре-

доставлять национальным пользователям финансовую отчетность, более соответствующую современным рыночным реалиям. Повышение надежности китайского рынка капитала и системы финансовой отчетности способствовало привлекательности как внутренних, так и зарубежных инвестиций.

Невзирая на достигнутые успехи Правительства КНР на пути конвергенции национального нормативного регулирования учета и МСФО, дальнейшее движение по этому пути оказалось весьма сложным. Проблема внедрения справедливой стоимости стала одной из самых ярких, но далеко не единственной.

В настоящее время в процессы гармонизации с МСФО вовлечены нормативные системы регулирования учета более 130 стран мира. Несмотря на декларируемое принятие МСФО, реальная практика их внедрения в большинстве стран сталкивается многочисленными проблемами — от хозяйственных до ментальных.

Китайский традиционный конфуцианский хозяйственный «принцип благоразумия» (активы и статьи доходов не следует преувеличивать, а обязательства и расходы не следует недооценивать) до сих пор остается одним из ведущих. В ряде исследований²³ выявлено, что китайским бухгалтерам не хватает независимости и объективности. Основная причина этого заключается в существовании двух социальных механизмов, складывающихся веками. Первый — принцип иерархии — связан с тем, что младшая сторона всегда подчиняется старшей стороне, вне зависимости от объективной правоты первой. Такого рода иерархические общества, как китайское, по сути, враждебны обеспечению профессионального скептицизма и независимости, которых требуют международные стандарты. Второй традиционный механизм, именуемый «гуаньси» (关系, guanxi), связан с тем, что бухгалтеры, аудиторы, управленцы обязательно должны установить свои «гуаньси» с местными чиновниками, чтобы добиться успеха в карьере. Понятие «гуаньси» близко по смыслу к западному коррупционному поведению, «гуаньси» часто формируются с помощью родственных связей или взяток. Эти культурные традиции и их влияние на китайский учет — тема отдельного исследования, поэтому не будем останавливаться на них подробно, а вернемся к процессу реформирования.

После разразившегося в 2008 г. финансового кризиса страны «Большой двадцатки» (G20) стали уделять особое внимание процессам гармонизации нормативного регулирования учета и рассматривать международные стандарты как основу мировой финансовой стабильности. Началось внешнее давление на Министерство финансов КНР с целью полного принятия Китаем международных стандартов.

Китайская сторона пыталась сгладить острые углы, и после 2008 г. был выпущен ряд документов с оценкой состояния процессов конвергенции, среди них — дорожная карта для дальнейшего и полного сближения китайских стандартов бухгалтерского учета для коммерческих предприятий с международными стандартами финансовой отчетности, опубликованная Министерством финансов КНР 2 сентября 2009 г. Эта дорожная карта имела целью официально заявить, что Китай попытается сделать все возможное, чтобы продолжить процесс конвергенции.

Однако давление на Министерство финансов КНР продолжало усиливаться, и Совет по МСФО в лице его председателя Х. Хугерворста сделал несколько публичных заявлений о том, что Совет более не доверяет процессам конвергенции китайских стандартов с МСФО и впредь не будет принимать китайские форму-

²³ См., напр.: Hofstede G., Bond M. H. The Confucius Connection.

лировки «стандарт в целом соответствует МСФО»²⁴. Переговоры зашли в тупик, китайская сторона продолжала настаивать на своих особых механизмах гармонизации, учитывающих китайские нормативные, хозяйственные и культурные особенности, и приняла решение взять паузу и прервать переговоры.

Более того, такое поведение европейской стороны дало толчок к становлению системы нормативного регулирования азиатских учетных практик (азиатских стандартов) как региональной альтернативе МСФО. Их разработку и возглавил Китай. В 2012 г. Министерство финансов КНР основало Азиатско-Тихоокеанскую группу по разработке региональных стандартов и Ассоциацию по разработке стандартов для Азиатско-Тихоокеанского учета. Цель их деятельности состояла в том, чтобы организовать среди стран Азии профессиональную дискуссию, обменяться опытом внедрения МСФО и разработать высококачественную систему нормативного регулирования учета для данного региона.

Одновременно с этим Китай продолжал совершенствовать свои стандарты, приближая их к МСФО в тех положениях, где это было возможно, демонстрируя нацеленность на конструктивный диалог с европейской стороной.

В сентябре 2012 г. был выпущен пересмотренный КСБУ 2, поправки касались содержания и формата раскрытия информации компаниями, публично размещающими ценные бумаги. Этот пересмотренный стандарт был издан для повышения прозрачности и эффективности финансовых отчетов в Китае. В том же году выпущены Нормативные руководящие принципы для листинговых компаний № 1 и № 2, чтобы упростить требования к раскрытию учетной информации.

В 2014 г. Министерство финансов КНР издало три новых стандарта (КСБУ 39 «Оценка справедливой стоимости», КСБУ 40 «Соглашения о совместной деятельности», КСБУ 41 «Раскрытие информации о долях участия в других предприятиях»).

Спустя 10 лет после подписания Пекинского совместного заявления 2005 г., в октябре 2015 г., Совет по МСФО инициировал новые переговоры с Китаем. Стороны обсудили возможности будущего конструктивного диалога и налаживания сотрудничества. Итогом встречи стало двустороннее Пекинское совместное заявление 2015 г. Согласно новому заявлению Правительства КНР, Китай продолжает движение по пути конвергенции с МСФО с целью применения единых высококачественных стандартов учета. Совет по МСФО со своей стороны включает Китай в процесс разработки будущих стандартов МСФО, учитывая его национальную специфику.

Заключение

Китай отстаивал свои правовые, хозяйственные и культурные особенности и свой путь гармонизации с МСФО, уважающий историю и национальные традиции китайской учетной системы. В результате был создан знаковый прецедент не только для стран Азии, но и для многих экономик мира, в том числе российской. Китайский опыт свидетельствует о том, что цель Совета по МСФО создать универсальную нормативную систему регулирования учета, применимую ко всем странам без учета внутренних национальных особенностей, может быть расценена как слишком оптимистичная.

²⁴ Hoogervorst H. Speech by Hans Hoogervorst on July 29, 2011 in Beijing. URL: <http://www.ifrs.org/News/Announcements-and-Speeches/Pages/Hans-Hoogervorst-Beijing-speech-July-2011.aspx> (дата обращения: 18.07.2019).

Расхождения между китайскими и международными стандартами вряд ли будут преодолены в ближайшем будущем, если Совет по МСФО не сможет разработать исключения для таких стран, как Китай.

Опыт Китая показывает, что гармонизация различных стандартов бухгалтерского учета, т. е. содержания нормативно-правовых актов, не всегда приводит к сближению учетных методов, особенно в попытках конвергенции различных по сути правовых моделей с различными источниками права.

Статья поступила в редакцию: 10 июля 2019 г.

Рекомендована в печать: 15 ноября 2019 г.

The development of a regulatory accounting system in China

Marina A. Amurskaya

For citation: Amurskaya, Marina A. 2019. The development of a regulatory accounting system in China. *Pravovedenie* 63 (2): 209–227. <https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.201> (In Russian)

The article reveals the development of a regulatory accounting system in China. National accounting standards are a system of regulations, enshrining the basic principles and rules of national accounting. The author illustrates the features of the traditional Chinese accounting system, the practice of first using Western accounting tools, the adoption of the Soviet model, the era of Maoism, reforms of Deng Xiaoping, the current state, and the difficulties of the transition to international standards. The author focuses on the factors that have shaped the national characteristics that distinguish the Chinese accounting system from others. These features should be leveled out by international accounting standards, harmonization with which China began in the 90s of the twentieth century in order to increase the transparency of financial reporting and reduce the cost of attracting foreign capital. The article emphasizes the fact that the Chinese accounting regulatory system for many centuries developed in its own way, fulfilling the tasks that were necessary for the state. The Chinese experience of borrowing elements from other legal models demonstrates the negative economic consequences that occur when China attempts to abandon their own traditional practices. The fact that reforms are led by the Ministry of Finance of the PRC, through “regulations” and “recommendations” rather than by the national professional accounting community, has a strong influence on the reform processes in China. A series of comparative tables of the main provisions of regulatory acts forms an idea of the convergence process of Chinese national standards with international ones. Particular attention is paid to how the Chinese side competently behaved in the negotiation process with the International Accounting Standards Board. Following the results of the material presented, the author concludes that the development of the Chinese accounting regulatory system is a good example of the fact that it is not possible to unify national traditional principles and regulations by adopting international standards. And with the support of the traditional economic principles that have been fixed in the regulatory system, China for several decades has managed to transform from an investment object into the world’s largest investor.

Keywords: regulation, accounting, national standards, International Financial Reporting Standards, harmonization, Chinese experience.

References

- Blake, John, Gao, Simon S. 1995. *Perspectives on accounting and finance in China*. London & New York, Routledge.
- Chen, Jerome. 1965. *Mao and the Chinese Revolution*. London, Oxford University Press.
- Chen, Shimin, Zheng, Sun, Wang, Yuetang. 2002. Evidence from China on whether harmonized accounting standards Harmonize accounting practices. *Accounting Horizons* 16 (3): 183–197.
- Chen, Xinyuan, Jin, Nan. 1999. *History of accounting thoughts in New China*. Shanghai, Shanghai University of Finance and Economics Press. (In Chinese)

- Gao, Simon, Handley-Schachler, Morrison. 2003. The influences of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting History. *Accounting, Business & Financial History* 13 (1): 41–68.
- Guo, Daoyang. 1985. *The synopsis of accounting development*. Beijing, China Radio and Television University Press. (In Chinese)
- Guo, Daoyang. 2008. *Accounting history research*. Beijing, China Finance and Economics Press. (In Chinese)
- Hofstede, Geert, Bond, Michael Harris. 1988. The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth. *Organizational Dynamics* 16 (4): 5–21.
- Hoogervorst H. *Speech by Hans Hoogervorst on July 29, 2011 in Beijing*. Available at: <http://www.ifrs.org/News/Announcements-and-Speeches/Pages/Hans-Hoogervorst-Beijing-speech-July-2011.aspx> (accessed: 18.07.2019).
- Jackson, Sukhan. 1984. Profit Sharing, State Revenue and Enterprise Performance in the PRC. *The Australian Journal of Chinese Affairs*, 12: 97–112.
- Li, Weiqing. 2011. *The historical evolution and development of accounting*. Beijing: China Social Sciences Press. (In Chinese)
- Luke Chan, Man-wah, Roterberg, Wendy. 1999. Accounting, Accounting Education and Economic Reform in the People's Republic of China. *International Studies of Management and Organization* 29 (3): 37–93.
- Nobes, Christopher, Parker, Robert. 2016. *Comparative International Accounting*. 13th ed. Pearson.
- Phan, Duc. 2014. What factors are perceived to influence consideration of IFRS adoption by Vietnamese policymakers? *Contemporary Issues in Business and Government* 20(1): 27–40.
- Solas, Cigem, Ayhan, Sinan. 2000. The historical evolution of accounting in China: the effects of culture. *Spanish Journal of Accounting History* 7: 146–173.
- Xiao, Zezhong, Pan, Aixiang. 1997. Developing Accounting standards based on a conceptual framework settled by the Chinese government. *The International Journal of Accounting* 32 (3): 287–288.
- Zhang G. *Environmental Influence on Accounting Development. Environmental Factors in China's Accounting Development since 1949, 2005 (Qevrimigi)*. Available at: <https://ep.eur.nl/bitstream/1765/1888/5/Chapter+2.doc> (accessed: 20.05.2019).
- Zhao, Youliang. 1996. *The history of Chinese modern accounting and auditing*. Shanghai, Shanghai University of Finance and Economics Press. (In Chinese)

Received: July 10, 2019
Accepted: November 15, 2019

Marina A. Amurskaya — PhD in Economics, Associate Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation, 49, Leningradsky pr., Moscow, 125993, Russian Federation; amurskaiam@mail.ru