

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ТЕОРИЯ

М. В. Родченков¹

МГУ имени М. В. Ломоносова (Москва, Россия)

УДК: 338, 657

ПРОБЛЕМЫ ТРАНСФОРМАЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ УЧЕТНЫХ СИСТЕМ ПОД ЭГИДОЙ МСФО И ИХ ВЛИЯНИЕ НА СТОИМОСТЬ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА

В статье определены предметом исследования и рассмотрены основные проблемы, возникающие при трансформации элементов национальной системы учета и отчетности (НСУО) из-за различий базовых концепций НСУО и МСФО. Оценены результаты воздействия выявленных проблем на изменение стоимости учетного процесса с учетом тренда на синхронизацию отчетности с требованиями регуляторов. Актуальность исследования обусловлена двумя факторами: эволюционным усложнением учета и ростом затрат на его ведение по итогам 20-летнего переходного периода имплементации положений МСФО в отечественную НСУО, а также несоответствием концептуальной основы МСФО вектору развития информационных технологий в бухгалтерском учете и отчетности. Целью исследования является определение направлений и условий обеспечения эффективности НСУО с учетом конвергенции с МСФО и потребностей цифровой экономики. Методология основана на использовании общенаучных методов теоретического и эмпирического познания, в том числе моделирования, экспертных оценок и сравнительного анализа результатов и последствий влияния МСФО на НСУО. По итогам проведенного исследования обобщены последствия выявленных концептуальных неточностей МСФО для дальнейшего развития НСУО и самих МСФО. Выработаны предложения по обеспечению эффективности НСУО с учетом результатов эмпирического математического моделирования для расчета затрат на ведение учета. Результаты исследования заинтересуют специалистов в области учета и отчетности, а также представителей уполномоченных государственных органов в данной сфере.

Ключевые слова: МСФО, конвергенция, автоматизация, финансовая отчетность, национальная система учета и отчетности, правила-принципы.

Цитировать статью: Родченков, М. В. (2022). Проблемы трансформации национальных учетных систем под эгидой МСФО и их влияние на стоимость учетного процесса. *Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика*, (3), 22–42. <https://doi.org/10.38050/01300105202232>.

¹ Родченков Михаил Викторович — соискатель аспирантуры, экономический факультет МГУ имени М. В. Ломоносова; e-mail: m.rodchenkov@gmail.com, ORCID: 0000-0002-6938-2313.

M. V. Rodchenkov

Lomonosov Moscow State University (Moscow, Russia)

JEL: C58, D23, M48

PROBLEMS OF NATIONAL ACCOUNTING SYSTEMS TRANSFORMATION UNDER THE AUSPICE OF IFRS AND THEIR IMPACT ON THE ACCOUNTING PROCESS COST

The article defines the subject and examines the main problems that arise during the transformation of the national accounting reporting system (NARS) into IFRS and the differences arising in the basic concepts of NARS and IFRS. Furthermore, their impact on the change in the accounting process cost is occurred, considering the trend towards reporting synchronization with the regulatory requirements. Two factors determined the research relevance. The first factor was depicted as an evolutionary complication of accounting and maintaining cost increase following the results of a 20-year transitional period for the implementation of IFRS in the Russian NARS. The second was to figure out a discrepancy between the IFRS concept and the vector of information technology development in accounting and reporting. The study aims to determine the directions and conditions for ensuring the NARS efficiency, considering convergence with IFRS in the needs of the digital economy. The methodology is based on the general scientific methods of theoretical and empirical knowledge, including modelling, expert assessments and a comparative analysis of the results and consequences of the impact of IFRS on NARS. As a result of the study, the implications of the identified conceptual inaccuracies in IFRS for further developing NARS and IFRS have been summarized. The developed proposals will ensure the national accounting system's effectiveness, considering current trends and the mathematical model results for calculating accounting costs. The research results will interest accounting, financial reporting professionals, and the authorized regulatory agencies operating in this field.

Keywords: IFRS, convergence, automation, financial reporting, national accounting and reporting system, rules vs principles.

To cite this document: Rodchenkov, M. V. (2022). Problems of national accounting systems transformation under the auspice of IFRS and their impact on the accounting process cost. *Moscow University Economic Bulletin*, (3), 22–42. <https://doi.org/10.38050/01300105202232>.

Введение

Конвергенция национальных систем учета и отчетности под влиянием МСФО влияет на все базовые элементы их построения. Основу этого процесса формируют концептуальные положения МСФО. От степени соответствия базовых принципов декларируемым целям зависят условия и скорость их достижения, эффективность и применимость стандартов в различных экономико-географических условиях, а также информаци-

онная значимость формируемой на их основе финансовой отчетности. Эти параметры критически важны для национальных учетных систем, участвующих в реализации проекта МСФО. Так как в результате внедрения международных стандартов в национальную практику учета и отчетности элементы НСУО трансформируются из-за конвергенции с МСФО. На них проецируются все риски, присущие МСФО прежде всего из-за концептуальных неточностей и ошибок, которые, с одной стороны, порождают и накапливают «перекосы» в отчетности компаний или даже целых отраслей, создавая предпосылки для возникновения мировых и локальных кризисов, а с другой стороны, препятствуют оптимизации затрат на организацию и ведение учета, существенно снижают эффективность учетного процесса и функциональность НСУО.

Цель исследования: определить направления и условия обеспечения эффективности НСУО с учетом конвергенции с МСФО в условиях цифровизации экономики и компьютеризации учета с последующим улучшением стоимостных характеристик учетного процесса как системного элемента НСУО

Для достижения цели: рассматриваются научно-прикладные работы, посвященные изменениям функциональных элементов НСУО под влиянием МСФО; оценивается влияние рассматриваемых проблем на трансформацию элементов НСУО России; анализируется экономическая целесообразность использования в национальной учетной системе концептуальных положений МСФО; на базе эмпирического математического моделирования оцениваются результаты воздействия конвергенции на изменение стоимости учетного процесса с учетом тренда на синхронизацию учета и видов отчетности с требованиями регуляторов; формулируются выводы и предложения по обеспечению эффективности систем учета и финансовой отчетности в интересах упрощения и автоматизации учетного процесса, синхронизации учета и видов отчетности с требованиями регуляторов, с последующим улучшением стоимостных характеристик учетного процесса как системного элемента НСУО.

Литературный обзор

Проблематика трансформации функциональных элементов НСУО под влиянием МСФО достаточно широко представлена в прикладных научных работах экономистов разных стран. Спектр направленности таких исследований варьируется от рассмотрения влияния на его качественные и количественные параметры изменений теоретических основ построения учетных систем до анализа практических аспектов их функционирования в условиях доминанты МСФО.

Так, в части работ исследуются отдельные проблемы концептуального характера и функциональность системы учета, важность базовых прин-

ципов ее построения и функционирования. С позиций М. Egan (Университет Сиднея) и W. Yanxi Xu (FutureTax, Сидней) применимость базовых концепций, например, концепции достоверности и непредвзятости¹, вызывает продолжающиеся по настоящее время споры с длительной историей (Egan & Yanxi Xu, 2020) с отсылкой на работы Паркера (1994), Райана (1967), ван Халла (1997) и Волтона (1993).

Результаты совместного исследования К. Jamal (Университет Альберты, Канада) и Н.-Т. Tan (Наньянский технологический университет, Сингапур) подтверждают, что принципы могут привести к отклонениям, когда фундаментально не отвечают заложенным в них положениям (Jamal & Tan, 2010). Это вполне созвучно с выводами обстоятельного анализа, произведенного одним из ведущих экспертов в области финансового учета, директором Института бухгалтерских исследований и профессором по бухгалтерскому учету и финансам Школы им. Штерна при Нью-Йоркском университете В. Lev. По его мнению, смена базовых подходов к построению модели учета, особенно в части концептуальных изменений, сообразна с «ранами, нанесенными самим себе разработчиками стандартов», в сущностном определении бухгалтерского учета, прежде всего из-за отказа законодателей стандартов от модели составления отчета о прибылях и убытках и ее принципа действия, перехода к балансовой модели (Lev, 2018).

Другие авторы анализируют влияние на элементы НСУО изменений в составе и методологии используемых национальных стандартов с акцентом на конвергенцию с МСФО по принципу «стандарты подготовки отчетности, основанные на принципах, а не на правилах». Результаты исследования D. Donelson и J. McInnis из Университета в Остине (Техас), а также R. Mergenthaler (Университет Огайо) свидетельствуют о том, что расширение практики учета по стандартам МСФО, основанным на принципах, в системе, построенной на строгих правилах учета, способно оказать воздействие на качество учета и дисциплину исполнителей, посредством повышения риска оспаривания учетных решений в суде из-за отсутствия четких правил (Donelson et al., 2012). По мнению К. Kadous и М. Mercer (Школа бизнеса, Друид Хилс, Университет Эмори, Джорджия) внедрение МСФО в деятельность НСУО лишает заинтересованных участников учетного процесса уверенности в возможности успешного отстаивания собственных учетных решений из-за вытеснения понятия «безопасной гавани»² из практики принятия учетных решений и подтверждения их обоснованности со стороны независимых аудиторов (Kadous & Mercer, 2012). Это же влечет изменение роли комитетов по аудиту в формировании суждений и выработке эффективных решений в системе учета, основанной

¹ True and fair view concept (англ.)

² Safe Harbor (англ.)

на «принципах» (МСФО), с системой, например, существующей в США и основанной на «правилах»¹ (Agoglia et al., 2011).

В целом, по оценке В. Lev, это снижает степень обоснованности учетных записей и их пригодности для интересов пользователей, способности показателей финансовой отчетности достоверно отражать финансовые результаты и объяснять их. При этом руководители компаний, которым хорошо известно о потере актуальности финансовой отчетной информации, продолжают стратегию еще большего раскрытия не GAAP данных, а прочих операционных или метрических данных и показателей для медиа и прочих цифровых платформ и агрегаторов, как фактически альтернативный не-GAAP подход (Lev, 2018).

Дискуссионная оценка эффективности инструментария МСФО и критическая оценка последствий его внедрения в НСУО формируют запрос на поиск иных, альтернативных вариантов оценки бизнес-практики. По мнению одного из признанных профессионалов в области учета и отчетности В. Asante-Appiah (Колледж бизнеса Лихайского университета)² одним из проявлений этого выступает оценка инвестиционной репутацией компаний через их экологическую, социальную и управленческую практику (ESG). Это, в свою очередь, влечет связанную с распространением ESG-отчетности трансформацию карт сопутствующих рисков участвующих сторон, прежде всего аудиторов (Asante-Appiah, 2020).

Другим следствием влияния МСФО на элементы НСУО, построенной на подходах, отличных от МСФО, возможно считать расширение практики интегрированной отчетности, которая, по мнению профессора О. В. Соловьевой, может рассматриваться как новый способ информирования всех заинтересованных сторон о деятельности корпораций, который, предположительно, придет на смену традиционной финансовой отчетности (Соловьева, 2013). Оценка адекватности интегрированной отчетности определенным ей функциям, а также анализ ее сильных и слабых сторон неоднократно определялись предметом исследований как зарубежных (Hummel & Schlick, 2016), так и отечественных ученых экономистов (Суйц, Хорин, Шеремет, 2020). Сильные позиции российских исследователей в области интегрированной отчетности, в том числе, обусловлены значительным опытом в управленческом учете и финансовом анализе, накопленным, например, Татуровской научной школой (хозяйственного расчета, учета и комплексного экономического анализа), которую на протяжении более 40 лет возглавлял д.э.н., заслуженный профессор МГУ, заслуженный деятель науки РСФСР, заслуженный экономист РФ А. Д. Шеремет (МГУ, n.d.). Это привело к фактической стандартизации аналитических проце-

¹ US GAAP.

² Lehigh University College of Business (USA).

дур и существенно повысило качество отчетов. Такая практика коррелирует с оценками Института сертифицированных финансовых аналитиков (CFA) влияния стандартизации на качество отчетности.

С позиции экспертов CFA, отчеты, подготовленные в соответствии с МСФО (IFRS, IAS) или по US GAAP, считаются свободными от манипуляций. При этом все согласны, что качество отчетности может сильно различаться с применением даже этих стандартов (CFA, n.d.). Это тем более актуально для развивающихся НСУО.

Результаты прикладных исследований НСУО некоторых азиатских стран, в числе которых Гонконг, Малайзия, Сингапур и Таиланд, полученные R. Ball (Школа бизнеса им. Бута, Университет Чикаго)¹, A. Robin (Рочестерский технологический институт), J. Shuang Wu (Школа бизнес-администрирования, Рочестерский университет)² подтверждают тезис, что финансовая отчетность, как результат НСУО, не может быть улучшена просто за счет введения правительствами стандартов бухгалтерского учета, которые эволюционировали эндогенно в разных странах. Для улучшения качества финансовой отчетности необходима эффективность всех элементов НСУО (Ball et al., 2000; Racter & Yuen, 2001). Иными словами, эффективность элементов НСУО зависит от учета национальной специфики и наличия национальной концепции развития НСУО, учитывающей национальные интересы. Консерватизм как разумную философию трансформации НСУО под влиянием МСФО подтверждает опыт КНР. Один из ведущих экспертов по НСУО Китая R. Macve (Лондонская школа экономики и политических наук)³ отмечает, что с назначением с 2007 г. китайского члена правления Фонда МСФО (ФМСФО) Китай начал оказывать взаимное влияние на МСФО и другие международные стандарты, которые будут учитывать собственную ситуацию Китая (Macve, 2014). Как прокомментировал руководитель британского регулятора, «это было очень поразительно, и на самом деле довольно впечатляюще, то, как китайские представители в ФМСФО приняли свое участие в международных органах, и качество их участия» (цит. по: Macve, 2020). То есть, Китай реализует комплексную концепцию развития НСУО с отстаиванием собственных интересов на уровне ФМСФО. Среди прочего, это включает следующие направления:

- обеспечение статуса легитимного признания ФМСФО наличия у Китая права применения учетных инструментов, способствующих повышению инвестиционной привлекательности китайских компаний. В том числе, специфичность признания убытков, формирования резервов, реструктуризации долгов, порядка раскрытия

¹ Chicago Booth School of Business.

² Graduate School of Business Administration, University of Rochester.

³ London School of Economics and Political Science.

бухгалтерских процедур пересчета отчетных данных из-за уникального китайского институционального фона и нормативной базы. Китай предоставляет плановую систему раскрытия информации для годового отчета, которая редко встречается в других странах (Ma et al., 2018);

- реализация политики «большого и более конкурентоспособного», разработанной Китайским институтом сертифицированных бухгалтеров (CICPA) (Ye et al., 2016), как составной части правительственных инициатив в Китае по созданию, развитию и регулированию профессии бухгалтеров и аудиторов, имеющих квалификацию CICPA (Macve, 2020).

Таким образом, по оценке Н. Н. Yang, С. Clark, С. Wu и А. Farley (Университет Виктории, Мельбурн) китайские стандарты бухгалтерского учета (CAS) сходятся с МСФО, за некоторыми исключениями, отражающими «уникальный китайский контекст» и достижения институциональной эволюции НСУО Китая с позиций решения проблем конвергенции с МСФО (Yang et al., 2018).

Расчетливый консерватизм в определении границ внедрения МСФО в собственную НСУО проявляет и Япония. Несмотря на то, что современные методы бухгалтерского учета были привнесены на Восток в середине XIX в., западный учет был принят в одной азиатской стране, Японии. Причинами такой ситуации, по мнению Р. Auyeung (Школа учета и финансов Университета Гриффита)¹, являются факторы социокультурного характера (Auyeung, 2002). При этом, несмотря на многолетнее наличие представителей Японии в ФМСФО, до сих пор не произошло перехода НСУО Японии на МСФО. Японский контекст в данном случае заключается в более высокой презентационной способности бухгалтерской информации, основанной на японских ОПБУ (JGAAP), по сравнению с отчетностью по МСФО, объяснить общую рыночную капитализацию обыкновенных акций японских фирм и кредитные рейтинги, выданные японскими кредитно-рейтинговыми агентствами (Kim & Koga, 2020).

Стоимостные аспекты в процессе трансформации национальных учетных систем включают не только оценку изменения презентационной способности финансовых отчетов обосновывать более высокую акционерную стоимость (Lev, 2018), но и выяснение стоимости самого внедрения МСФО в НСУО, на понимание которой нацелены некоторые прикладные исследования.

Так, внедрение МСФО, по мнению Е. Т. De George (Университет Майами), С. В. Ferguson (Лондонская бизнес-школа) и N. A. Spear (Мельбурнская бизнес-школа) со ссылкой на (Jermakowicz & Gornik-

¹ School of Accounting and Finance, Griffith University, Australia.

Tomaszewski) стоило Европейскому союзу 0,31% от общего объема продаж (выручки) для маленьких компаний и 0,5% для больших компаний. По расчетам компании Accenture экстраполяция транзакционных издержек на переход США на МСФО составляет около 8 млрд долл., или от 0,1 до 0,7% от годового объема продаж, по мнению американских директоров компаний (De George et al., 2013). Причем это цена перехода к МСФО. Она не включает оценку изменения стоимости ведения учета в дальнейшем.

Таким образом, экономистами выделяются и рассматриваются различные проблемы, сопутствующие трансформации элементов НСУО под влиянием МСФО. Часть таких работ сфокусирована на анализе применимости МСФО в разных странах. В них отмечается существенная роль контекстуальных факторов, определяющих результаты внедрения МСФО, в том числе с учетом оценки стоимости внедрения и качества стандартов как ключевых КРІ. Некоторые работы содержат анализ отдельных аспектов внедрения МСФО в развивающихся НСУО. В связи с этим представляется актуальным расширение результатов таких исследований на проблемы конвергенции НСУО России под влиянием МСФО и оценки отдельных результатов их применения, влияющих на стоимость учетного процесса.

Методология

Методология основана на использовании общенаучных методов теоретического и эмпирического познания, в том числе экспертных оценок и сравнительного анализа, позволяющих оценить неявные факторы через наблюдаемые изменения в НСУО, а также математического моделирования с целью описательной формализации состава и структуры затрат на учетный процесс.

Фактический материал составлен из открытых рыночных данных и информации об изменениях в элементах НСУО России под влиянием МСФО, агрегированных автором. Кроме того, часть логических построений основана на результатах оценки разработанной модели расчета затрат на ведение бухгалтерского учета с использованием средств автоматизации учетного процесса и анализа переменных предложенной модели.

Результаты

Анализ отдельных проблем конвергенции НСУО с МСФО. Анализ обобщенных характеристик НСУО позволяет сформулировать присущие им отличительные признаки. Так, значительная часть НСУО сформировалась на базе континентальной (традиционной) системы бухгалтерского учета, обладающей признаками, часть из которых может рас-

смагиваться в качестве преимущества перед другими аналогичными системами. В том числе:

- сохранение единой системы бухгалтерского учета;
- ориентация на оценку объектов бухгалтерского учета по фактической себестоимости, а не оценочной;
- полное подкрепление записей по учетным регистрам первичной документацией (зачастую избыточной);
- применение остальных стандартов, используя основное древо учета от общего к частному (фактически отражая МСФО и иные формы отчетности, отталкиваясь от одного массива информации и видов интерпретаций);
- большое количество индустриальных методик и подсистем, правильно формализованных и детальных, позволяющих организовать систему учета, схожую с иными предприятиями отрасли, при этом сокращая поиски и фактический период обучения персонала;
- устойчивость системы учета, позволяющей автоматизировать его основные разделы (статьи, коды, показатели и другие кодифицируемые компоненты) в национальных масштабах, сокращая соответствующие расходы компаний;
- распространение правовых систем, предоставляющих общий и детальный свод, правил без интерпретации, вызывающих существенные сложности у бухгалтеров в США и Канаде и т.д.

В свою очередь, МСФО оставляет большие области не формализованными, предоставляя многие признаваемые оценки на профессиональные суждения. Экономистами выделяются следующие особенности организационного и методологического содержания МСФО:

- разные системы учета;
- свобода в методиках при усиливающемся влиянии налоговых требований;
- разделение учета на множество областей и передача большинства функций в аутсорсинг;
- сложности с подбором и обучением персонала в связи с большим количеством программ учета и различий корпоративных учетных политик, не кодифицированных на национальном уровне;
- большое количество специализаций и профессиональных сообществ (CGA, CMA, CIMA, CFA, ACCA, CPA, CA, FCA и т.д.) и, следовательно, отличающихся подходов и к учету, и к отчетности, и к оценке рисков, и к ответственности за разные области и направления учета или подготовки отчетности (включая различные категории пользователей и бенефициаров);
- унификация всех разделов учета и отчетности вне зависимости от индустриальной специфики, единые нормы, требования и критерии на базе финансового сектора экономики;

- увеличение временных затрат и подключение различных департаментов к решению методически не формализованных подходов (важная роль юристов или налоговых юристов).

Таким образом, концептуально идеология МСФО основана на принципах (principles-based). То есть МСФО определяет только ключевые термины и понятия. Идеологии большинства НСУО развивающихся экономик, кроме англоговорящих стран, входящих в группу «традиционных последователей» US GAAP, базировались и базируются на правилах (rules-based). То есть четком определении отчетных показателей, расчет значений которых производится с установленной периодичностью по установленному алгоритму. Иными словами, идеология МСФО является изначально инвазивной, т.е. чуждой, для них. Это требует учета и внимания со стороны движущих сил внедрения МСФО в НСУО. Его недооценка является весомым фактором увеличения рисков возникновения конфликтных ситуаций в НСУО.

Выделенный факт влечет необходимость признания еще одного аспекта теоретико-аналитического характера. Декларируемая целевая функция МСФО предусматривает установление единых стандартов учета и отчетности для повышения сравнимости одноиндустриальных компаний из различных юрисдикций. При этом базовой идеологией выступает методология, «основанная на принципах». Данный подход влечет возникновение и необходимость признания конфликта декларируемых целей и выбранных средств их достижения. Проведение сравнения экономических показателей требует единообразия их содержания (алгоритмов расчета) и формы (вида) представления. Значит, достижение такого единообразия и должно составлять содержание процесса стандартизации в МСФО.

Если со стандартизацией форм раскрытий в составе финансовой отчетности по международным стандартам есть определенные результаты, достигнутые благодаря внедрению в учетную практику МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (IFRS, 2021), то в отношении алгоритмов расчета отчетных показателей со всей ясностью проявляется неспособность текущей идеологии МСФО обеспечить необходимую сравнимость одноименных показателей (Родченков, 2021).

С позиций системного анализа для достижения МСФО задекларированных целей более эффективной является методология построения учетной системы, «основанной на правилах». Указанное противоречие существенно снижает эффективность функционирования всей НСУО, понуждая к неэффективной трате ресурсов и движению к поставленной цели по сложной траектории, значительно отклоняющейся от прямолинейного вектора «текущее положение — цель». Дисгармония, привнесенная в сбалансированную систему изменением отдельных ее элементов, будет подавляться гармонизированным влиянием других элементов си-

стемы, формируя сопротивление развитию искусственно привнесенных в систему, по сути чужеродных ей, составляющих. Данный теоретический тезис подтверждается практическими действиями органов управления в сфере НСУО по пресечению изменения сложившегося статус-кво в части удобства использования централизованными органами управления НСУО разработанного с превалирующим соблюдением их интересов набора отчетных показателей.

Так, в отечественной экономике наибольшая степень интеграции МСФО прослеживается в банковской системе. Поэтому в практике учета и отчетности кредитных организаций внедрение МСФО наиболее ярко высветило рассматриваемые проблемы.

Изначально декларируемые МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (IFRS, 2022) и ретранслированные Банком России в отраслевые нормативные акты широкие возможности выбора субъектами учета элементов методик и способов определения, например, справедливой рыночной стоимости активов. Выбор и определение внутрикорпоративной иерархии источников информации о рыночных котировках учитываемых активов постепенно были сужены регулятором посредством централизации и ужесточения условий возможности их применения (Письмо Банка России, 2013).

Аналогичные ограничения прослеживаются в отношении свободы определения критериев однородности при установлении элементов второго уровня иерархии справедливой стоимости. В условиях развивающегося рынка и развивающихся составов финансовых инструментов формируются условия для возникновения конфликта интересов отчитывающегося бизнеса и государства. Регулятор и налоговые органы ужесточают критерии сопоставимости финансовых инструментов, сокращая тем самым возможности управления стоимостными показателями второго уровня иерархии справедливой стоимости. В отношении активов, не классифицированных как финансовые инструменты, такие критерии в целом мало разработаны и поэтому еще больше формируются по установленным регуляторами правилам. Таким образом, прослеживается тренд на постепенное повышение доли «правил» в наиболее важных для составителей отчетности вопросах МСФО. Причем этот тренд выделяется и в НСУО более развитых экономик, например в США. Так, В. Lev со ссылкой на результаты (Khan et al., 2017) отмечает, что введение 607-страничного основанного на правилах стандарта признания выручки FASB и столь же сложного и подробного 491-страничного стандарта FASB и IASB по учету аренды «...вряд ли можно охарактеризовать как движение к установлению стандартов, основанных на принципах» (Lev, 2018). Аналогичные выводы возможно сделать при сравнении объемов и содержания вновь введенных в РФ ОФСБУ с их предшествующими редакциями (Родченков, 2021).

Эти факты требуют критического пересмотра текущих результатов, переоценки необходимости и параметров дальнейшей конвергенции НСУО под влиянием МСФО на фоне усиления воздействия факторов внешней рыночной среды, в числе которых автоматизация операций и цифровизация экономики.

Современное развитие информационных технологий, в том числе в сфере управленческого учета, автоматизации производственных процессов, осуществления контроля и проведения аудита на порядок выше, чем на заре возникновения идеи МСФО. Тогда была «сила корпораций», сейчас — сила централизации. Автоматизация всего, что может быть автоматизировано, стала глобальным трендом в большинстве сфер общественной деятельности. Автоматизация позволяет решить многие задачи. В практике организации и ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности на протяжении двух десятилетий широко используются прикладные программные продукты, такие как 1С-бухгалтерия, существенно упрощающие жизнь бухгалтерам и финансистам. Для автоматизации важны правила, четкие алгоритмы. Любые допуски, отражающие вариативность выбора, предполагают ручное действие и существенно увеличивают затраты как на учет, так и на контроль его достоверности, и в любом случае требуют ясной для программистов алгоритмизации операций и четкого перечня показателей.

Цифровизация экономики выражается:

- в деятельном участии по централизации информации и глобализации данных национальными регуляторами, прежде всего фискальными службами, органами обеспечения безопасности и т.п.;
- в повышении интеграции разных видов учета посредством использования единых баз данных, которые характеризуются динамичным увеличением объемов систематизированной информации;
- во внедрении новых технологий, основанных на глобализации скринга и контроля за обществом.

Налоговые системы государств характеризуются уникальным набором параметров. При этом налоговые органы не приемлют принципов. Они всегда устанавливают правила. Например, ФНС России признается одной из самых автоматизированных служб в мире (Бутрин, 2019). Поэтому налоговый учет — это учет по жестким правилам. Аналогичны подходы и критерии управленческого учета (Суйц, Хорин, 2017).

Развитие ИТ-технологий обуславливает тренд на взаимную интеграцию всех учетных систем, трансформируя их в отдельные отчетные формы на единой базе с мультиуровневым доступом к данным. Это формирует базис для превалирования в будущем правил, четких алгоритмов и автоматизированных программных продуктов, в том числе,

а возможно и прежде всего, в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Более того, появление технологий идентификации в разрезе юридических (налоговая база, интегрированная с ЦБ РФ) и физических лиц (скоринговые модели от оценки кредитных рисков крупными российскими банками (Сбербанк, 2013) и до оценки гражданской лояльности в КНР (Bloomberg, 2018)), поддерживаемое национальными и международными регуляторами, фактически задает вектор движения и требует от компаний соблюдения заданных рамок в регионах применения МСФО.

Выделенные тренды требуют значительных финансовых затрат на создание и поддержание соответствующей инфраструктуры. Как со стороны субъектов управления НСУО в лице уполномоченных государственных структур, так и со стороны субъектов НСУО в лице отчитывающихся компаний. Это ужесточает критерии оценки финансовой эффективности функционирования НСУО. При этом от верности стратегических решений, формирующих перспективный образ НСУО, зависит и содержательное наполнение процесса конвергенции НСУО с МСФО, и вектор изменения стоимостных характеристик учетного процесса как одного из основных системных элементов НСУО.

Построение модели определения затрат на ведение бухгалтерского учета, формирование отчетности и сравнительная оценка стоимости учетного процесса в системах, «основанных на правилах», и системах, «основанных на принципах», на основании анализа компонентов модели. В интересах повышения обоснованности суждений о рассмотренных аспектах теоретических проблем проведем сравнительный анализ стоимости учетного процесса в системе, основанной на правилах, по сравнению с системой, основанной на принципах, в рамках модели определения затрат, разработанной по следующему алгоритму.

1. В общем виде стоимость ведения бухгалтерского учета есть функция (1), зависящая от количества операций в системе бухгалтерского учета и стоимости обработки каждой операции:

$$C_{sp} = f(Q_{op}, P_{op}), \quad (1)$$

где C_{sp} — сумма затрат на ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности;

Q_{op} — количество операций в системе бухгалтерского учета;

P_{op} — ставка персонала на обработку одной операции в системе бухгалтерского учета.

2. В связи с тем, что в современных системах учета значительное количество операций обрабатывается автоматизированным способом, полностью исключить участие работника из учетного процесса невозможно,

в формулу (1) следует внести механизм, разделяющий ручные и автоматические операции. Это можно сделать на основе разделения времени ручных и автоматических операций. Таким образом, формула преобразуется в следующий вид:

$$C_{sp} = f(QA_{op}, QM_{op}, Pop), \quad (2)$$

где QA_{op} — количество автоматизированных операций в системе бухгалтерского учета;

QM_{op} — количество ручных операций в системе бухгалтерского учета.

3. Поскольку в системе бухгалтерского учета существует многоуровневая система обработки документов (как минимум трехуровневая): первичный учет, выделенное направление (отдел); главный бухгалтер, то в формулу (2) следует внести возможность разделения времени, затрачиваемого каждым уровнем на выполнение задач обработки, анализа и обобщения. Таким образом, формула (2) преобразуется в следующий вид:

$$C_{sp} = f(f_{pa}(QA_{op}, QM_{op}), f_{sa}(QA_{op}, QM_{op}), f_{ca}(QA_{op}, QM_{op}), Pop), \quad (3)$$

где $f_{pa}(\dots)$ — функция определения операций в системе бухгалтерского учета на уровне первичного учета (primary accounting);

$f_{sa}(\dots)$ — функция определения операций в системе бухгалтерского учета на уровне отдела (section accounting);

$f_{ca}(\dots)$ — функция определения операций в системе бухгалтерского учета на уровне главного бухгалтера (chief accounting).

4. Анализ практики показывает, что на каждом уровне учета существует как минимум три типа сложности при выполнении операций учета. На практике достаточно классификации сложности на следующие группы:

- типовые,
- сложные регулярные,
- сложные нерегулярные.

Причем эмпирически установлено, что количество сложных регулярных и сложных нерегулярных операций в системе учета, «основанной на правилах», находится в прямой зависимости от количества типовых операций. В формулу (3) необходимо ввести механизм реагирования на сложность операций на каждом уровне учета. Таким образом, формула (3) преобразуется в следующий вид:

$$C_{sp} = f \left(\sum_{i=1}^3 f_{pai}(QA_{op}, QM_{op}), \sum_{i=1}^3 f_{sai}(QA_{op}, QM_{op}), \sum_{i=1}^3 f_{cai}(QA_{op}, QM_{op}), Pop \right), \quad (4)$$

- где $f_{pai}(\dots)$ — функция определения операций в системе бухгалтерского учета на уровне первичного учета (primary accounting) с уровнем сложности i ;
- $f_{sai}(\dots)$ — функция определения операций в системе бухгалтерского учета на уровне отдела (section accounting) с уровнем сложности i ;
- $f_{cai}(\dots)$ — функция определения операций в системе бухгалтерского учета на уровне главного бухгалтера (chief accounting) с уровнем сложности i ;
- i — уровень сложности $\{1..3\}$.

5. Поскольку ставка стоимости обработки операции на каждом уровне учета различается, введем в формулу механизм реагирования на изменение ставки исполнителя в зависимости от уровня. Таким образом, формула (4) преобразуется в следующий вид:

$$C_{sp} = f \left(\begin{array}{c} \sum_{i=1}^3 f_{pai}(QA_{op}, QM_{op}), \\ \sum_{i=1}^3 f_{sai}(QA_{op}, QM_{op}), \\ \sum_{i=1}^3 f_{cai}(QA_{op}, QM_{op}), \\ f_{pop}(Pop, s\{1..3\}) \end{array} \right), \quad (5)$$

- где QA_{op} — количество автоматизированных операций в системе бухгалтерского учета;
- QM_{op} — количество ручных операций в системе бухгалтерского учета;
- $f_{pop}(Pop, s\{1..3\})$ — функция изменения ставки обработки операции в зависимости от уровня учета (рекомендуется не более трех уровней).

Практика показывает, что в большинстве случаев применяемые функциональные реализации поддаются выражению линейными зависимостями от первичных показателей количества операций автоматизированного и ручного типа на уровне первичного учета. Данный подход существенно упрощает использование разработанной формулы (5).

Далее проведем сравнительный анализ затратности ведения бухгалтерского учета в системах, «основанных на правилах» и «основанных на принципах», посредством анализа компонент предложенной модели.

Согласно допущениям шага 4 алгоритма построения модели, на каждом уровне учета выделяются три типа сложности операций: типовые, сложные регулярные, сложные нерегулярные. Очевидно, что в системе, «основан-

ной на принципах», кратно увеличивается число операций, основанных на профессиональных суждениях, которые логично отнести в категорию «сложные регулярные». Кроме того, высокий субъективизм профессиональных суждений влечет сравнительное повышение операций высшей категории сложности. Таким образом, в отношении системы, «основанной на принципах», допущение о линейной зависимости количества сложных регулярных и сложных нерегулярных операций от количества типовых операций, не работает. Следовательно, удельный вес типовых операций в системе, «основанной на принципах», значительно снижается. Данное изменение структуры компонента учета сложности операций с увеличением удельного веса более дорогих сложных операций позволяет вынести суждение о более высокой стоимости ведения учета в системе, «основанной на принципах» по отношению к стоимости учета в системе, «основанной на правилах». Полученный результат свидетельствует в пользу сохранения и развития в НСУО концептуальных положений системы, «основанной на правилах».

По итогам рассмотрения проблем трансформации элементов НСУО России в ходе конвергенции с МСФО и их влияния на стоимость учетного процесса возможны следующие выводы:

1. Концепция МСФО, основанная на «принципах», не является в полной мере эффективной для скорейшего достижения задекларированных ФМСФО целей разработки и внедрения МСФО. Для повышения сопоставимости отчетных показателей необходимы «правила», а не «принципы». Перспективой развития МСФО является возврат к правилам либо на уровне НСУО, либо на уровне ФМСФО.

2. Государство сохраняет опосредованное влияние на формирование финансовой отчетности через систему налогового учета, единых форм регистров, кодифицированных планов счетов.

3. Результаты сравнительного анализа затратности ведения учета в системах «основанной на принципах» и «основанной на правилах» свидетельствуют о более высокой сравнительной стоимости ведения учета в системе, «основанной на принципах».

4. Сохранение НСУО России особенностей континентальной системы учета после 20-летнего периода конвергенции с МСФО имеет положительную роль в части систематизации правил учета, системы ведения и представления отчетности, как для налоговых целей, так и для статистики. Это может быть рассмотрено как существенное преимущество перед НСУО, утратившими свою идентичность и полностью поглощенными идеологией МСФО.

Дискуссия

По итогам рассмотрения возникает дискуссионный вопрос выделения тренда на ограничение регуляторами в своих интересах декларированных

МСФО вариантов выбора элементов учетных методик, что создает условия для возникновения конфликта интересов в НСУО.

Если применяются МСФО, значит отчетность формируется по правилам МСФО. Если национальные регуляторы вмешиваются в этот процесс, значит они изменяют МСФО. То есть, отчетность формируется не по МСФО, а по модифицированным правилам. Следовательно, возникают основания для признания нарушения со стороны российских регуляторов норм федерального законодательства (Федеральный закон, 2010, № 208-ФЗ). Это требует уточнения концептуальных положений стратегии развития национальной учетной системы.

В целом, осознание неэффективности текущей идеологии МСФО, необходимости сохранения научно обоснованного объема национальной и отраслевой специфики в составе обновляемых национальных стандартов учета и отчетности требует критического пересмотра существующих национальных стратегий и концепций развития НСУО. В пользу разумности консервативного отношения к углублению интеграции с МСФО может свидетельствовать тот факт, что из 144 стран, требующих применения стандартов МСФО для всех или большинства национальных публично подотчетных организаций, только четыре государства (Австралия, Гонконг, Новая Зеландия и Южная Корея) почти дословно приняли стандарты МСФО в качестве своих национальных стандартов бухгалтерского учета. При этом из 166 стран, участвующих в разной степени в проекте МСФО, консервативного подхода к интеграции с МСФО придерживаются государства с общей долей 46,6% мирового ВВП. Причем в число таких стран входят Китай, Индия, США, на долю которых приходится до 95% совокупного ВВП, выделенной группы (IFRS, 2018).

Приведенные факты, вкуче с частичным возвратом к первоистокам учета, но на базе новых технологических особенностей при работе с большими данными, требующими формализации и единых критериев учета, определяют актуальность дальнейших научно-прикладных исследований в данном направлении.

Заключение

В данном исследовании на базе отдельных результатов конвергенции НСУО России с МСФО рассмотрены теоретические проблемы, возникающие в связи с трансформацией НСУО под влиянием МСФО и их воздействие на стоимость учетного процесса.

Выделенные проблемы несоответствия между отдельными декларируемыми ФМСФО целями и задачами с выбранными ФМСФО способами их достижения, подкрепленные результатами сравнительного анализа затратности ведения бухгалтерского учета в системе, «основанной на принципах», и системе, «основанной на правилах», свидетельствуют о необ-

ходимости корректировки рабочих теорий и концептуальных положений МСФО. Наличие проблем такой природы требует критического пересмотра целесообразности повышения степени интеграции норм МСФО в нормах национальных стандартов учета.

Приверженность национальных правил учета континентальной школе способствует не только ускоренной автоматизации учетного процесса с уменьшением доли неформализованных сложных операций и формированию финансовой отчетности с исключением «информационного шума», но и повышению уровня взаимодействия бизнеса с регуляторами, ужесточающими требования к отчетности, содержанию, объемам и срокам предоставления информации. Это позволит повысить уровень функциональности национальной системы учета и отчетности в условиях глобального распространения МСФО.

Список литературы

Бутрин, Д. (2019). С России берут пример, к нам приезжают учиться. Михаил Мишустин об инновационных технологиях ФНС. *Коммерсантъ*, 214, 1. <https://www.kommersant.ru/doc/4165008>

МГУ (n.d.). *Экономический факультет МГУ имени М. В. Ломоносова. Научные школы*. <https://www.econ.msu.ru/science/phd/smphd/> (дата обращения: 09.01.2022).

Письмо Банка России (2013). О мерах по контролю за достоверностью отражения кредитными организациями активов по справедливой стоимости. От 06.03.2013 № 37/Т. *Вестник Банка России*, 17 (1413), 32–35. <https://cbr.ru/publ/vestnik/ves130314017.pdf>

Родченков, М. В. (2021). Методологические аспекты конвергенции национальных учетных систем под влиянием МСФО. *Аудит и финансовый анализ*, 1, 41–47. <https://doi.org/10.38097/AFA.2021.89.23.006>

Сбербанк (2013). *Сбербанк приступил к использованию нового сервиса при выдаче розничных кредитов — Скоринг Бюро III поколения*. https://www.sberbank.ru/ru/press_center/all/article?newsID=11029132-1-1&blockID=1303®ionID=18&lang=ru (дата обращения: 07.05.2021).

Соловьева, О. В. (2013). Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность. *Международный бухгалтерский учет*, 35, 2–16.

Суйц, В. П., Хорин, А. Н., & Шеремет, А. Д. (2020). *Комплексный анализ и аудит интегрированной отчетности по устойчивому развитию компаний*. М. Сер. «Научная мысль».

Суйц, В. П., & Хорин, А. Н. (2017). Новые подходы к развитию современного управленческого учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности. *Учетно-аналитическое обеспечение — информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов*. Межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов: в 2 ч. М., 357–361.

Федеральный закон (2010). О консолидированной финансовой отчетности. От 27.07.2010 № 208-ФЗ (Действующая редакция). https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=10336-federalnyi_zakon_ot_27.07.2010__208-fz_o_konsolidirovannoi_finansovoi_otchetnosti

Agoglia, C., Douppnik, T., & Tsakumis, G. (2011). Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review*, 86 (3), 747–767. Retrieved January 14, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/23045557>

Asante-Appiah, B. (2020). Does the severity of a client's negative environmental, social and governance reputation affect audit effort and audit quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 39 (3), 106713. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106713>.

Auyeung, P. (2002). A comparative study of accounting adaptation: China and Japan during the nineteenth century. *The Accounting Historians Journal*, 29 (2), 1–30. Retrieved February 28, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/40698267>

Ball, R., Robin, A., & Shuang Wu, J. (2000). Accounting standards, the institutional environment and issuer incentives: Effect on timely loss recognition in China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 7 (2), 71–96. <https://doi.org/10.1080/16081625.2000.10510579>

Bloomberg (2018). *Beijing to Judge Every Resident Based on Behavior by End of 2020*. Retrieved December 4, 2021, from <https://www.bloomberg.com/news/articles/2018-11-21/beijing-to-judge-every-resident-based-on-behavior-by-end-of-2020>

CFA Institute (n.d.). *Financial reporting quality*. Retrieved December 4, 2021, from <https://www.cfainstitute.org/en/membership/professional-development/refresher-readings/financial-reporting-quality>.

De George, E., Ferguson, C., & Spear, N. (2013). How Much Does IFRS Cost? IFRS Adoption and Audit Fees. *The Accounting Review*, 88 (2), 429–462. Retrieved January 15, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/23525942>

Donelson, D., McInnis, J., & Mergenthaler, R. (2012). Rules-Based Accounting Standards and Litigation. *The Accounting Review*, 87 (4), 1247–1279. Retrieved January 14, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/23246276>

Egan, M., & Yanxi Xu, W. (2020). The true and fair view: exploring how managers, directors and auditors engage in practice. *Accounting Forum*, 44 (4), 398–420. doi: 10.1080/01559982.2020.1727177

Hummel, K., & Schlick, C. (2016). The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure — Reconciling voluntary disclosure theory and legitimacy theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35 (5), 455–476, ISSN 0278-4254. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2016.06.001>.

IFRS (2018). *IFRS Foundation*. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-of-the-166-profiles>

IFRS (2021). *IAS 1 Presentation of Financial Statements*. Retrieved December 14, 2021, from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ias1/>

IFRS (2022). *IFRS 13 Fair Value Measurement*. Retrieved January 11, 2022, from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/ifrs13/>

Jamal, K., & Tan, H.-T. (2010). Joint effects of principles-based versus rules-based standards and auditor type in constraining financial managers' aggressive reporting. *The Accounting Review*, 85, 1325–1346.

Kadous, K., & Mercer, M. (2012). Can Reporting Norms Create a Safe Harbor? Jury Verdicts against Auditors under Precise and Imprecise Accounting Standards. *The Accounting*

Review, 87 (2), 565–587. Retrieved January 15, 2021, from <http://www.jstor.org/stable/23245615>

Kim, J., & Koga, Y. (2020). The value and credit relevance of IFRS versus JGAAP accounting information. *Hitotsubashi Journal of Commerce and Management*, 53 (1), 31–48. <https://doi.org/10.2307/26888539>

Lev, B. (2018). The deteriorating usefulness of financial report information and how to reverse it. *Accounting and Business Research*, 48 (5), 465–493. <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1470138>

Ma, C., Du, H., & Zhang, J. (2018). Chinese accounting restatement and the timeliness of annual report. *Applied Economics*, 50 (50), 5436–5453. <https://doi.org/10.1080/00036846.2018.1486995>

Macve, R. (2020). Perspectives from mainland China, Hong Kong and the UK on the development of China’s auditing firms: implications and a research agenda. *Accounting and Business Research*, 50 (7), 641–692. <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1736494>

Macve, R. (2014). What should be the nature and role of a revised Conceptual Framework for International Accounting Standards? *China Journal of Accounting Studies*, 2, 77–95. <https://doi.org/10.1080/21697221.2014.916886>.

Pacter, P., & Yuen, J. (2001). Accounting standards in China: a progress report. *Accounting and business*, February, 22–25.

Yang, H. H., Clark, C., Wu, C., & Farley, A. (2018). Insights from Accounting Practitioners on China’s Convergence with IFRS. *Australian Accounting Review*, 28, 14–27. <https://doi.org/10.1111/auar.12182>

Ye, F., Xue, S., & Yang, C. (2016). Does financial reporting comparability improve after accounting firm mergers? Evidence from Chinese listed companies. *China Journal of Accounting Studies*, 4 (4), 475–493. <https://doi.org/10.1080/21697213.2016.1265195>

Zhang, W., & Ye, J. (2020). China’s Convergence with IFRS: Analysis of Dual-listed Companies. *Abacus*, 56, 104–139. <https://doi.org/10.1111/abac.12183>

References

Butrin, D. (2019). They take an example from Russia, people come to us to study. Mikhail Mishustin on innovative technologies of the Federal Tax Service. *Kommersant*, 214, 1. <https://www.kommersant.ru/doc/4165008>

Moscow State University (n.d.). *Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University*. Scientific schools. Retrieved January 09, 2022 from <https://www.econ.msu.ru/science/phd/smphd/>

Bank of Russia (2013). Letter No. 37/T dated March 6, 2013 “On Measures to Control the Reliability of Credit Institutions’ Accounting for Assets at Fair Value. (2013, March 14). *Bulletin of the Bank of Russia*, 17 (1413), 32–35. <https://cbr.ru/publ/vestnik/ves130314017.pdf>

Rodchenkov, M. V. (2021). Methodological aspects of convergence of national accounting systems under the influence of IFRS. *Audit and Financial Analysis*, 1, 41–47. <https://doi.org/10.38097/AFA.2021.89.23.006>.

Sberbank (2013). *Sberbank has started using a new service for issuing retail loans — the Third Generation Scoring Bureau*. Retrieved July 5, 2021, from https://www.sberbank.ru/ru/press_center/all/article?newsID=11029132-1-1&blockID=1303®ionID=18&lang=ru

Solovieva, O. V. (2013). Corporate Reporting Development Trends: Integrated Reporting. *International Accounting*, 35, 2–16.

Suits, V. P., Khorin, A. N., & Sheremet, A. D. (2020). *Comprehensive analysis and audit of integrated reporting on sustainable development of companies*. M. Ser. Scientific thought.

Suits, V. P., & Khorin, A. N. (2017). New approaches to the development of modern management accounting, control and analysis of economic activity. *Accounting and analytical support — the information basis for the economic security of business entities. — Interuniversity collection of scientific papers and results of joint research projects: in 2 parts*. M., 357–361.

Federal Law (2010). On Consolidated Financial Statements. Dated July 27, 2010. Current edition (No. 208-FZ). https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=10336-federalnyi_zakon_ot_27.07.2010__208-fz_o_konsolidirovannoi_finansovoi_otchetnosti