

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ТЕОРИЯ

М. В. Родченков¹

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

В. П. Суйц²

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

УДК: 338.246.2

ПРОБЛЕМЫ И СПЕЦИФИКА КОНВЕРГЕНЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ УЧЕТНЫХ СИСТЕМ ПОД ВЛИЯНИЕМ МСФО

Предметом исследования выступают содержание и результаты конвергенции национальных систем учета и отчетности (НСУО) под влиянием международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Цель исследования: выделить и рассмотреть основные элементы содержания процесса конвергенции НСУО под влиянием МСФО и его особенности в России. Выделить и оценить последствия такой конвергенции, определить направления повышения эффективности НСУО с учетом ее текущего состояния. Методология основана на использовании общенаучных методов теоретико-эмпирического познания, включающих экспертные оценки и сравнительный анализ, позволяющий оценить неявные факторы через наблюдаемые изменения в НСУО. В результате исследования обобщены организационные аспекты трансформации элементов НСУО в процессе конвергенции под влиянием МСФО, в том числе дисбалансы как в самой НСУО, так и в отношениях между элементами НСУО с элементами других систем, составляющих рыночную экономическую систему государства; выделены и оценены основные направления такого влияния на НСУО. Результаты исследования будут интересны как специалистам в сфере учета и отчетности, так и уполномоченным государственным органам, реализующим государственные интересы в данной сфере.

Ключевые слова: МСФО, национальная система учета и отчетности, конвергенция.

Цитировать статью: Родченков, М. В., & Суйц, В. П. (2021). Проблемы и специфика конвергенции национальных учетных систем под влиянием МСФО. *Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика*, (4), 29–48. <https://doi.org/10.38050/01300105202142>.

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

² Суйц Виктор Паулович — д.э.н., профессор, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М. В. Ломоносова; e-mail: viktor.suyts@gmail.com, ORCID: 0000-0002-7987-7037.

M. V. Rodchenkov

Lomonosov Moscow State University (Moscow, Russia)

V. P. Suyts

Lomonosov Moscow State University (Moscow, Russia)

JEL: D23, M48, O16

PROBLEMS AND SPECIFICS OF NATIONAL ACCOUNTING SYSTEMS CONVERGENCE UNDER THE INFLUENCE OF IFRS

The research addresses the essence and outcomes of the convergence between national accounting and reporting systems (NARS) influenced by international financial reporting standards (IFRS). The aim of the study is to identify and examine the main elements of this process and its peculiarities in Russia; to highlight and evaluate the consequences of such convergence; to determine the areas for improving the effectiveness of NARS taking into consideration its current state. The methodology is based on the use of general scientific methods of theoretical and empirical research, including expert assessments and comparative analysis which allows to evaluate the changes observed in NARS. The findings help summarize and analyze the organizational aspects of NARS elements transformation in the process of convergence under IFRS impact, including imbalances both in the NARS itself and in the relation between the NARS elements and other systems underlying the national market economic structure. The analysis concludes with an assessment of its effect on the NARS. The results will be of interest to specialists in the field of accounting and reporting as well as to regulatory agencies that implement state interests in this area.

Keywords: IFRS; national accounting system, reporting system; convergence.

To cite this document: Rodchenkov, M. V., & Suyts, V. P. (2021). Problems and specifics of the convergence of national accounting systems under the influence of IFRS. *Moscow University Economic Bulletin*, (4), 29–48. <https://doi.org/10.38050/01300105202142>.

Введение

Одним из важных социально-экономических явлений и инструментов глобализации выступает система МСФО. За истекшие 20 лет своего развития МСФО получили распространение в более чем 140 юрисдикциях (IFRS, n.d.). Однако вопрос прикладной национальной полезности такой скорой по меркам цивилизационного развития унификации и централизации в сфере финансового учета и отчетности остается более дискуссионным, чем решенным окончательно. В том числе из-за наличия у ученых, экономистов и финансистов нерешенных вопросов к МСФО, а также значительной вариативности прикладных результатов конвергенции НСУО.

Цель исследования: выделить и рассмотреть основные элементы процесса конвергенции НСУО под влиянием МСФО и его особенности в России, выделить и оценить последствия такой конвергенции, определить направления повышения эффективности НСУО с учетом ее текущего состояния.

Для достижения цели: рассматриваются научные подходы к определению вариантов конвергенции экономических систем, основные направления и формы влияния МСФО на НСУО, оцениваются содержание и результаты трансформации отдельных элементов НСУО России под влиянием МСФО, формулируются выводы и предложения.

Структурно статья включает введение, литературный обзор, описание методологии, результаты и их анализ, заключение и список литературы.

Литературный обзор

Изменения институциональных и функциональных элементов НСУО под влиянием МСФО периодически выступают предметом прикладных исследований. В доступных источниках акцентируется следующая проблематика.

Распределение зон ответственности между регуляторами и аудиторами с выделением у аудиторов четких зон дополнительной ответственности, хотя сочетание функций фактического надзора и самого аудита требует дополнительного изучения (Singh, 2013).

Изменения функционала государственных органов в новых условиях профессиональной среды, например, в мониторинге поведения специалистов по бухгалтерскому учету в соответствии с Кодексом профессионального поведения (CPC) Американского института сертифицированных бухгалтеров (AICPA) (Jenkins et al., 2020).

Повышение значимости элементов внутрикорпоративных систем, например, внутреннего контроля за финансовой отчетностью (Schantl & Wagenhofer, 2021).

Усиление напряженности конкурентной среды участников НСУО (например, аудиторов) (Hrazdil et al., 2020) со ссылкой на (GAO, 2008) и (Craswell et al., 1995). Изменения модели учета (Lev, 2018).

Повышение роли социальных сетей как каналов социального управления профессиональным сообществом и риска утраты кадрового ресурса на примере слияния Chartered Accountants (CAs), Certified General Accountants (CGAs) и Certified Management Accountants (CMAs) в Канаде для создания Chartered Professional Accountant (CPA) (Richardson, 2017).

Необходимость комплексного участия в развитии МСФО со стороны юридических институтов государства, внедрения новых механизмов управления и системы контроля рынка (Fagoogue, 2016), а также верного со-

четания политических и экономических профессиональных решений (Riles, 2018).

Дефицит квалифицированных профессиональных пользователей финансовой отчетности с учетом разности восприятия информации разными категориями специалистов (McDaniel et al., 2002).

Продвижение концепции отчетности в режиме реального времени (Tian, 2015).

Интерес для сравнительного анализа вызывают исследования трансформации НСУО Китая, в том числе: управления эволюционным ростом качества отчетности (Ball et al., 2000; Ye et al., 2016); программы государственного реформирования отрасли для повышения конкуренции с доминированием аудиторских компаний «Большой четверки» (Big 4) не только в Китае (Macve, 2020).

Таким образом, в прикладной литературе значимая часть работ сфокусирована на отдельных технических вопросах применимости МСФО. Значительно меньшее число исследований содержит оценку изменений в национальных системах в связи с МСФО. Это повышает актуальность расширения фокуса рассмотренных работ на содержание и специфику трансформации НСУО России и отдельных ее элементов под влиянием МСФО.

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.

Фактический материал составлен из открытых данных об изменениях в элементах НСУО России под влиянием МСФО и результатах полевого исследования оценочных суждений профессиональной среды (Родченков, 2020). Исследование проведено в октябре-ноябре 2020 г. методом опроса представителей профессиональной среды с анонимизацией данных респондентов. Это обеспечило требуемый уровень объективности оценок и беспристрастности выводов. Выборка составила 228 респондентов (бухгалтеры, аудиторы, оценщики и т.п.). Результаты исследования имеют высокую статистическую значимость ввиду достаточно большой выборки (доверительный интервал (погрешность) составляет 5,83%, доверительная вероятность (точность) равна 5%; Z-фактор равен 1,96 для 95% доверительного интервала). Опрос официальных корпоративных точек зрения на вопросы исследования не проводился. Формирование результатов полевого исследования производилось с использованием методов статистической обработки данных. В целях соблюдения оригинальности исследования публикация отчета осуществляется отдельно.

Результаты

МСФО как система учета и отчетности, во-первых, продолжают развиваться и, во-вторых, существуют не изолированно. Значительное количество государств обладает НСУО. В свою очередь, каждая НСУО является системой с присущими только ей индивидуальными признаками, свойствами и аутентичным составом внутренних элементов. В результате взаимодействия систем возможно несколько вариантов изменения их качественного состояния:

- a) взаимное развитие обеих систем тогда, когда обе системы приобретают свойства и качества, характерные для другой системы, не теряя при этом своей идентичности;
- b) слияние систем тогда, когда обе системы объединяются в одну с приобретением новых качеств и свойств, отсутствовавших у каждой из систем до этого (синергетический эффект);
- c) поглощение более сильной системой слабой тогда, когда одна из систем перестает существовать, а оставшаяся система не претерпевает существенных качественных изменений;
- d) отторжение системами друг друга тогда, когда системы в силу различных факторов и причин прекращают взаимодействие между собой и развиваются обособленно.

Так, многими специалистами отмечается значимое соответствие между требованиями МСФО и национальными американскими стандартами — Generally Accepted Accounting Principles (далее — US GAAP), которые, хотя и являются основой американской НСУО, за счет мирового влияния американской экономики получили распространение в США, Великобритании, Австралии, Гонконге, Израиле, Индии, Канаде, на Кипре, в Нидерландах, Пакистане, Сингапуре, ЮАР и некоторых других англоговорящих странах. То есть НСУО США оказала большое влияние на формирование международных правил бухгалтерского учета и МСФО. Причем часть выделенных стран сразу же ассимилировала МСФО в большей или меньшей степени, но продолжает пристально следить за развитием US GAAP.

Наряду со многими соответствиями между US GAAP и МСФО имеется и ряд принципиальных различий. В частности, US GAAP не предусматривают переоценку, рекомендуемую МСФО. US GAAP в качестве критерия расчета себестоимости запасов признают только целесообразность расходов, а МСФО устанавливает перечень затрат, включаемых в их себестоимость. Имеются и другие отличия МСФО от US GAAP, тем не менее Совет по МСФО (далее IASB) разрабатывает проекты, связанные с дальнейшей конвергенцией МСФО и US GAAP.

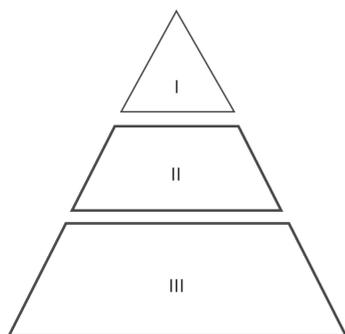
Таким образом, в случае взаимодействия МСФО с сильной НСУО обе системы получают дополнительное развитие с трендом на взаимную конвергенцию нормативных требований и положений стандартов. А происходящие в этих системах изменения под взаимным влиянием позволяют

позиционировать их движение из текущего состояния, соответствующего вышеуказанному варианту (а) с вектором развития в направлении качественного состояния по варианту (b).

По совокупности оценки происходящих изменений в отношении НСУО развивающихся экономик высока вероятность утверждать о наличии признаков развития событий по варианту (с), т.е. полного их поглощения.

Это определяет актуальность рассмотрения формы и содержания влияния МСФО на НСУО как более слабую систему. Воздействие на НСУО со стороны МСФО является комплексным и многоуровневым. То есть затрагивает и культурно-мировоззренческий, и организационный (административный), и учебно-методологический уровни, сопоставление и содержание которых представлено на рис. 1.

На начальном этапе взаимодействия влияния МСФО характеризуется положительными изменениями в качестве соответствующих элементов НСУО. Однако по мере продолжения взаимодействия НСУО встречаются со значимыми трудностями и проблемами ассимиляции (от лат. *assimilatio* — уподобление, усвоение) такого воздействия. При этом вариативность результатов процесса ассимиляции подвержена значительному контекстуальному влиянию совокупности эндогенных факторов.



I уровень Культурно-мировоззренческий

Профессиональное поведение и культура общения (Кодекс профессиональной этики)

II уровень Организационный (административный)

Организация профессионального присутствия и представительства
Помощь в формировании национальных органов руководства и администрирования

III уровень Учебно-методологический

Программы обучения и подготовки профессиональных кадров
Стандартизация учетных элементов, методов и подходов, отчетов и т.п.
Нормативные положения и изменения в действующем национальном законодательстве

Рис. 1. Влияние МСФО на НСУО

Источник: составлено авторами.

Следует отметить, для НСУО в части англоязычных стран, находящихся как в положении «традиционного последователя» (например, Австралия, Сингапур, Гонконг), так и в положении «зависимого пользователя» от более сильной системы (US GAAP) (например, Кувейт, Кипр, Пакистан), основными вопросами ассимиляции МСФО могут рассматриваться методические аспекты. При этом для НСУО стран, не входящих в указанную категорию (например, Китая и России), вариативность границ и объема ассимиляции МСФО будет и прослеживается по всем выделенным (рис. 1) направлениям воздействия более явно.

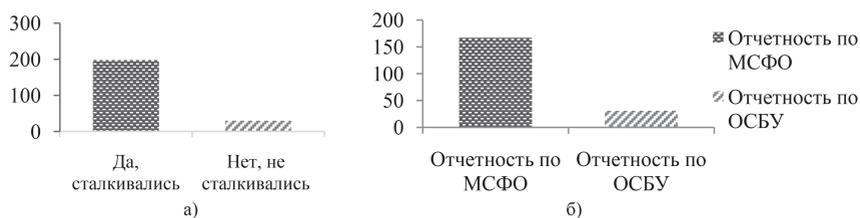
МСФО могут быть охарактеризованы как эффективный специализированный инструмент. Эффективность инструмента тем выше, чем ближе условия его использования к «стандартным» условиям, заложенным в МСФО разработчиками «по умолчанию». На формирование таких «стандартных» условий нацелены и рекомендации по внедрению МСФО.

Основными характеристиками внешней и внутренней среды, обеспечивающими наиболее эффективное использование МСФО, могут быть:

- высокая степень развития экономических отношений и рыночной культуры;
- наличие эффективной системы государственного управления, в том числе фискальной функции;
- наличие квалифицированных кадров в сфере бухгалтерского и финансового учета и отчетности.

Высокая степень развития экономических отношений и рыночной культуры может быть рассмотрена в качестве базового элемента, обеспечивающего возникновение у субъектов экономических отношений из числа национального бизнеса потребности в МСФО. Данный тезис подтверждается результатами оригинального полевого социологического исследования (Родченков, 2020). В интересах определения практической распространенности финансовой отчетности по МСФО в бизнес-среде в ходе исследования были получены ответы от респондентов на вопросы о наличии у них практического опыта в отношении МСФО, о целях формирования финансовой отчетности компаниями — работодателями респондентов, об используемых на практике методах и способах формирования финансовой отчетности.

Подавляющее большинство (86,8%) опрошенных (рис. 2) сталкивались в своей практике с отчетностью, составленной по международным стандартам. При этом 84,3% из этого числа сталкивались с отчетностью по МСФО, а 15,7% респондентов имеют практический опыт работы с отчетностью по US GAAP.



Примечание: а) если «да», то по каким стандартам была составлена отчетность: ОСБУ (US GAAP) / МСФО (IFRS); б) % (100% = 228 для диаграммы а), 100% = 198 для диаграммы б)).

Рис. 2. Распределение ответов на вопрос: сталкивались ли вы в своей практике с отчетностью, составленной по международным стандартам?

Источник: составлено авторами по данным ООО «Бест-Сервис».

От более чем 81% респондентов в ходе исследования было подтверждено, что компанией, в которой они работают, составляется отчетность по МСФО.

В оценке перспектив взаимодействия НСУО с МСФО важно понимание причин, побудительных мотивов его использования потребителями. В ходе исследования основных целей, преследуемых при составлении финансовой отчетности по МСФО в странах, имеющих собственные учетные системы, были выявлены, обобщены и проранжированы те конкретные интересы, которые преследовали компании — работодатели респондентов.

Почти треть (29,9%) опрошенных (рис. 3) отметили, что главной целью составления отчетности по МСФО компанией/клиентами/бизнес-партнерами респондента является соблюдение требований организаторов торгов, на чьих площадках котируются ценные бумаги компании, на втором месте по популярности — соблюдение требований контрагентов-нерезидентов (20,8%). На третьем месте (18%) — соблюдение требований государственных нормативных актов. Небольшое отставание от топ-тройки приоритетных целей, с результатом 16%, показано необходимостью выполнения требований кредитных организаций для получения коммерческого финансирования. Полученные результаты свидетельствуют о текущем наличии в НСУО России факторов внешней среды, формирующих необходимость в финансовой отчетности.

Полученные описательные статистики внутренних движущих сил формирования финансовой отчетности позволяют отнести только на 5-е место соблюдение требований ключевых бенефициаров (владельцев/инвесторов) бизнеса. При этом цели и интересы, лежащие в основе таких решений бенефициаров бизнеса, целесообразно исследовать отдельно.

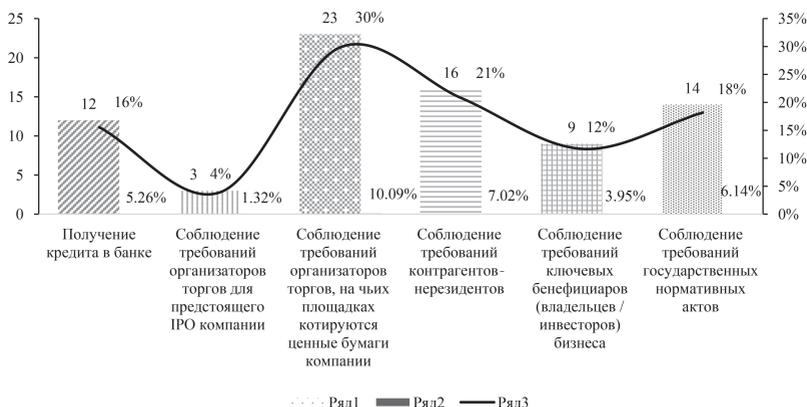


Рис. 3. Распределение ответов на вопрос: по вашему мнению, каковы главные цели составления вашей компанией/клиентами/бизнес-партнерами отчетности по международным стандартам? % (100% = 77)

Источник: составлено авторами по данным ООО «Бест-Сервис».

В целом анализ данных об оценке респондентами необходимости и целесообразности составления компаниями финансовой отчетности по МСФО свидетельствует, что в профессиональной среде доминирует рациональный подход, необходимым условием для формирования которого является соответствующий уровень экономического развития, по его достижении у бизнеса проявляется потребность в информации, предоставляемой МСФО, и возможностей использования отчетности по МСФО в интересах решения бизнес-задач. Так, подавляющее большинство (81,1%) опрошенных считают, что целесообразность составления отчетности по МСФО их компаниями в современных условиях зависит от конкретных условий, и только от 7,9% респондентов были получены ответы, что составление финансовой отчетности бесспорно целесообразно.

Столь заметный прагматизм в оценке необходимости составления отчетности по МСФО в значительной мере определяется неурегулированностью ее статуса в НСУО.

На начальном этапе внедрения МСФО в НСУО статус финансовой отчетности для составляющей ее компании чаще определяется как дополнительные корпоративные затраты для реализации конкретных бизнес-задач.

На более высоком уровне развития финансовая отчетность по МСФО становится элементом НСУО. При этом, как правило, не происходит замещения финансовой отчетностью существующих до этого отчетных форм. Она вводится в качестве дополнительной формы. В РФ такая отчетность введена федеральным законом для всех финансовых посредников (кредитных организаций, финансовых компаний, профессиональных участников рынка ценных бумаг и др.) и вертикально ориентированных бизнес-структур (финансово-промышленных групп, банковских групп и т.п.). С даты появления в России МСФО в 2001 г. до даты появления Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» прошло 10 лет. МСФО получили достаточно широкое распространение в российской бизнес-практике, но значимо большей степени слияния МСФО с НСУО не произошло.

Исходя из математической логики, обоснованно считать пределом изменения степени интегрированности финансовой отчетности ее постоянное место в системе отчетности в НСУО. Время достижения данного результата имеет высокую вариативность вследствие большого числа влияющих эндогенных факторов НСУО.

Таким образом, возможны три варианта (уровня) статуса финансовой отчетности по МСФО в НСУО (рис. 4).

Ограниченность реализации в НСУО третьего варианта свидетельствует, что финансовая отчетность не выполняет всех необходимых функций источника информации о положении отчитывающегося бизнеса. Хотя, чтобы МСФО закрепились на национальном рынке, их внедрение должно обеспечиваться потребностями не только бизнеса, но и государ-

ства. Государство получает от внедрения МСФО в национальном, правовом и экономическом пространстве определенные выгоды.

Уровень (№ варианта)	Степень интеграции с существующей системой отчетности	Степень интеграции в правовое поле	Сфера распространения в НСУО
1	Не входит в перечень обязательных форм отчетности компаний.	Не включена в официальное поле НСУО.	Публичные компании с международным бизнесом.
2	Включается в состав обязательных форм отчетности, однако не замещает никаких форм, а вводится дополнительно к уже существующим видам и формам обязательной отчетности компаний.	Включена в официальное поле НСУО.	Публичные компании и непубличные компании по необходимости.
3	Включается в состав обязательных форм отчетности, замещает другие формы обязательной отчетности.	Включена в официальное поле НСУО, имеет превалирующее значение.	Определяется нормативными актами НСУО.

Рис. 4. Варианты статуса финансовой отчетности в НСУО

Источник: составлено авторами.

Данные выгоды наиболее явно заключаются в следующем:

- а) государственные органы получают определенные понятные им организационные структуры профессиональной среды, которая становится более управляемой;
- б) фискальные органы получают дополнительную информацию о состоянии бизнесов с позиций самих бизнесов, в рамках их юрисдикции, которую используют для решения собственных задач.

Эволюционные процессы в организации профессиональной среды под влиянием МСФО в большинстве случаев приводят к формированию национальных органов управления и национальных профессиональных объединений, организуемых по образцу и подобию аналогичных организаций в странах с более развитой экономикой, которые раньше приступили к участию в реализации проекта МСФО.

Например, в России в результате эволюции 20-летнего взаимодействия между МСФО и НСУО, сформировались два конгломерата профессиональных сообществ: профессиональные бухгалтеры и аудиторы (как внешние, так и внутренние). При этом процессы централизации во внутринациональных профессиональных объединениях были более интенсивны. В результате они привели к образованию в НСУО фактически одного профессионального объединения бухгалтеров (ИПБ России)

(ИПБ, n.d.), с 31 декабря 2020 г. одного профессионального объединения аудиторов (Саморегулируемая организация Ассоциация аудиторов «Содружество» — СРО ААС) (СРО ААС, n.d.). Такая компоновка не могла произойти без должной поддержки со стороны уполномоченных органов федеральной исполнительной власти, так как в 3-5-летней ретроспективе в РФ существовало пять СРО аудиторов (ИПАР, АПР, РКА, СРО ААС, СРО РСА (ранее СРО НП МоАП).

Главным мотиватором центростремительных преобразований среди профобъединений аудиторов в РФ вступили изменения в профильный закон «Об аудиторской деятельности» (307-ФЗ, п. 3 ст. 17). Указание в качестве минимально допустимых количественных значений участников данного сегмента рынка половины от его емкости с одновременным многократным увеличением (с 700 до 10 000 аудиторов — физических лиц и с 500 до 2000 аудиторских организаций) позволяет обоснованно предполагать, что при принятии такой нормы государство имело целью оставить только одну СРО. Управлять которой гораздо легче, чем пятью организациями. Следует отметить, что оставшаяся СРО продемонстрировала умение выживать в суровых условиях конкурентной борьбы, и это умение может быть ценным активом в дальнейшем развитии отрасли.

Внедрение профстандартов охватывает не только традиционную для НСУО сферу внешнего независимого аудита, но и сферу внутреннего аудита. В принятом в августе 2020 г. профстандарте внутреннего финансового аудита (160Н, 2020) Минфин России стандартизировал планирование и проведение внутреннего финансового аудита.

Аналогичный процесс регламентации и централизации происходит в профсообществе бухгалтеров. По итогам многолетнего взаимодействия с МСФО в данной отрасли произошли вполне заметные трансформации. Сформирован ИПБ России. Региональная сеть ИПБ России объединяет: 63 территориальные организации профессиональных бухгалтеров; более 400 центров подготовки (ИПБ, n.d.). Разработан многоуровневый профстандарт «Бухгалтер», формируется система периодической аттестации и повышения квалификации. Возможно предположить, что данные преобразования приведут к формированию условий осуществления бухгалтерских услуг по аналогии с аудиторами.

Таким образом, влияние МСФО на НСУО возможно определить как катализатор индустриализации отрасли. При этом без четко обозначенных целей и качественных параметров, своеобразных KPI, отрасль приобретает характеристики, которые могут быть спорными при оценке целесообразности их приобретения в интересах устойчивого развития НСУО.

Повышенные темпы индустриализации отрасли диссонируют с уровнем готовности бизнеса и других элементов НСУО и рыночной системы государства к соответствующим результатам и дальнейшим последствиям

конвергенции с МСФО. Основными точками напряжения, по мнению авторов, определяются следующие:

- отсутствие государственной стратегии в сфере НСУО, и прежде всего в отношении финансовой отчетности;
- концентрация сопутствующих централизации отрасли рисков;
- дисбаланс функционального представительства иностранных компаний и сетей в сфере аудита;
- доминирование западных рейтинговых оценок в отношении российских компаний и финансовых инструментов;
- методологическая инертность подразделений уполномоченных федеральных органов, академических центров и профсообществ в вопросах интерпретаций и консультаций по финансовой отчетности;
- повышение уровня сопутствующих затрат бизнеса на подготовку, аудит и раскрытие финансовой отчетности по МСФО.

Политика индустриализации отрасли без уделения внимания отечественной специфике и государственным интересам содействовала формированию условий для мультипликации структуры и содержания НСУО, наиболее соответствующего видению МСФО (IASB), никак не национальным интересам, в данном случае России.

Слепой курс на централизацию и всесторонняя поддержка этого курса со стороны национальных регуляторов создали условия для превалирования в сфере отечественного аудита и консалтинга компаний Big 4.

Практически все крупные публичные компании, в том числе в государственной собственности, проверяются Big 4. Подготовка специалистов в сфере МСФО в значительной мере осуществляется учебными и методическими центрами этих компаний. В ведущих академических центрах представлены их кафедры. Поэтому, несмотря на ограничительные меры (Постановление Правительства РФ № 622), завоеванное влияние этих компаний в отечественной НСУО остается существенным. Сила и значимость такого влияния обеспечиваются недостаточной эффективностью функционала других элементов НСУО. Снижение авторитета которых также вполне соответствует «стандартным» условиям обеспечения эффективности МСФО.

Определенный вклад в формирование образа российской экономики как «слабого рынка» вносится именно со стороны Big 4. Такое суждение, кроме вышепредставленных положений, аргументируется тем, что:

- на этапе первичного внедрения МСФО в НСУО при разработке проектов нормативных актов и внутренних документов регуляторами привлекались специалисты Big 4 для консультаций и выработки методических рекомендаций;
- ключевые реформы, инициированные в России проектами Всемирного банка, ТАСИС, Британского фонда ноу-хау были проведены специалистами Big 4;

- среди руководства и ведущих специалистов регуляторов финансово-экономического сектора национальной экономики (Банк России, Минфин России и т.д.) заметно присутствие и влияние специалистов по финансовой отчетности (семинары, курсы, тренинги и т.п.), обученных учебными центрами либо методологами, подготовленными Big 4;
- топовые должности в финансовом и управленческом блоках менеджмента (PwC, 2021), подразделениях внутреннего контроля в крупных отечественных компаниях (ИВА, 2020, с. 37) также замещают профессионалы, имеющие соответствующую квалификацию (часто, ACCA, CFI, CIMA, CIA, CISA, CFA и т.п.) и тесные деловые отношения с Big 4 как многолетними «доверенными» консультантами и/или аудиторами либо имеющие ранее такой профессиональный опыт и подготовку;
- значимо представительство Big 4 (из 60 членов руководства 19 человек, в той или иной мере связанных с этими компаниями) в высших органах управления МСФО, а также в национальном органе НСФО (НСФО, 2021).

Таким образом, эти компании выступают формирователями инвестиционной позиции по РФ посредством формирования моделей риска, повышенного уровня «безопасного» резервирования и т.д.

Тесная корреляция между финансовой отчетностью и рейтингами компаний (других структур) и финансовых инструментов мультиплицирует формирование слабости бизнес-образов отечественных компаний. Учитывая слабую национальную валюту и заложенные в связи с этим в корпоративные расчетные и оценочные модели ведущих мировых рейтинговых и аудиторских компаний риски, отечественные компании откровенно выглядят хуже, чем одноиндустриальные иностранные конкуренты. Примером может служить показатель рыночной капитализации и структуры баланса. В целом при равных или даже лучших показателях у «Газпрома» по многим позициям капитализация, котировки и оценки у BP plc Group существенно выше.

Национальные институты, организующие взаимодействие и определяющие содержание и формы конвергенции НСУО с учетом МСФО, в настоящее время практически прекратили формирование собственной позиции и отстаивание ее перед IASB и/или Big 4. Они превратились в «ретрансляторы» мнения либо Big 4, либо IASB. В силу данного тезиса свидетельствует и тот факт, что в национальных стандартах бухгалтерского учета основным трендом переработки выступают базовые идеи, теории и подходы МСФО, повышающие виртуальность формируемой отчетности и снижающие возможности защиты бизнеса перед регулятором вследствие дисбаланса между свободой выбора вариантов учета и отражения информации в отчетности и обозначением необходимой и безусловно признаваемой регулятором до-

казательной базы для защиты отчитывающегося бизнеса. Корпоративные кафедры Big 4 в крупнейших вузах уже фактически заменили профильные отраслевые институты, занимавшиеся не только технологическими процессами, но и проблематикой расчета себестоимости и других связанных вопросов с учетом отраслевой специфики. Это повлекло нивелирование отраслевых различий и сформировало ситуацию, отражаемую идиомой: «Выровняли все фрукты по яблокам».

С учетом наблюдаемого тренда на повышение коммерциализации МСФО повышается актуальность пересмотра и переоценки использования МСФО в качестве базовой системы международной отчетности. Одно дело — оценивать МСФО как условно бесплатную для пользователя популяризируемую систему учета, выступающую методическим подспорьем для доступа на мировые рынки капитала. Совсем другое дело, когда МСФО будет предлагаться как «рыночный продукт», т.е. товар. В этом случае вопросы соответствия цены и качества встанут со всей остротой. Важно, чтобы в таком случае не была утрачена возможность альтернативы для бизнеса и маневра для государства.

Для большей части бизнеса дополнительным фактором напряжения выступает готовность к повышению уровня цен для оплаты услуг, так как себестоимость услуги по бухгалтерскому сопровождению и аудиту в результате таких преобразований увеличивается на затраты исполнителей как минимум по аттестации, ежегодному повышению квалификации, членским взносам в СРО, оплате услуг экспертов по внешнему контролю качества услуг (работы) (ВККР).

Таким образом, в современных условиях повышается значимость системного подхода к определению и оценке функционала всех элементов НСУО. Как было указано выше, финансовая отчетность выступает базисом формирования прогнозных финансовых потоков и бизнес-образа компании как для инвесторов и бенефициаров, так и для налоговой службы. Осознание представителями федеральных уполномоченных органов в сфере НСУО такой ситуации позволит акцентировать их усилия на выработке научно обоснованных подходов и практических методик определения золотой середины в формировании стратегии развития учета и отчетности в стране с учетом государственных планов экономического и социального развития и конфликта интересов.

Составляющими формирования бизнес-образа на базе финансовой отчетности (рис. 5) выступают: для развития бизнеса — «красивая презентация» (№ 1), для фискальных функций — «стагнирующая картина» (№ 2).

При этом не следует упускать из виду и необходимость формирования положительного образа через их экологическую, социальную и управленческую (ESG) практику. Это повышает нагрузку на бизнес и требует детального рассмотрения контекстуальных факторов для составления корпоративной карты рисков.

Таким образом, необходимо выработать государственную политику в отношении формирования финансовой отчетностью имиджа российского бизнеса.

Вариант 1. Образ формируется с учетом перспектив и стратегии экономического развития. Он служит маяком для всех структур, к которому все стремятся. Все причастные органы и организации должны скорректировать свою деятельность с учетом реализации положений этой политики. В том числе и прежде всего посредством финансовой отчетности. Повышению эффективности реализации стратегии могут способствовать: «красивая картинка», прозрачность и легкость учета для бизнеса, удобство учета и простота налоговых регистров.

№ п/п	Бизнес-критерии	Развитие бизнеса	ESG-практика	Налоговое бремя
1	Повышение балансовых показателей и финансовых результатов.	Положительно. Способствует развитию бизнеса. Улучшает образ бизнеса у инвесторов и бенефициаров. Повышает потенциал привлечения финансовых ресурсов на рынках капитала. Повышение инвестиций. Расширение бизнеса. Рост налоговых отчислений.	Положительно. Это дает возможность реализации благотворительности, социальной помощи, внедрению энергоэффективных и природосберегающих технологий.	Негативно. Увеличение налогов. Рост нагрузки на бизнес.
2	Снижение показателей. Ухудшение финансовых результатов.	Негативно. Снижение потенциала привлечения средств с рынков капитала. Снижение потенциала развития, стагнация. Снижение налоговых отчислений.	Нейтрально. Пока соблюдаются природоохранные требования и проводятся медийные социальные акции.	Положительно. Хуже финансовые результаты, меньше налогов.

Рис. 5. Эффект влияния изменений данных финансовой отчетности на развитие бизнеса
 Источник: составлено авторами.

Вариант 2. Бизнес имеет образ, который сформирован показателями финансовой отчетности, и от него отталкиваются все причастные органы и организации. В таком случае необходимо решение по стратегическим целям, либо развитие бизнеса и экономический рост (фактический, а не статистически-виртуальный), либо развитие фискальной функции.

В первом случае бизнесы будут стремиться к «красоте» своего бизнес-образа, во втором будут всячески ухудшать ее, тем более с учетом санкций, инфляции и обесценения валюты. Последствиями такого подхода является ухудшение отчетных показателей частных публичных компаний с последующей скупкой их за бесценок иностранными фондами и инвесторами. В том числе для уничтожения одноиндустриальных отечественных конкурентов.

Ситуацию усугубляет отсутствие в МСФО эффективных решений урегулирования индустриальных проблем. Таких, как определение необходимого расчетного и реально достаточного резерва. Например, при существующем подходе к оценке экологического ущерба можно бесконечно резервировать риски индустриальных гигантов со времен СССР, поддерживая безусловно правильную президентскую инициативу. Однако следует учитывать, что максимальное резервирование повлечет падение капитализации, рост ставок займов, рост материальных затрат бизнеса. Это на порядок ухудшит его отчетные показатели и рыночные возможности, а следовательно, потенциал развития бизнеса.

С учетом нарастающих санкций, в том числе в экономической сфере в отношении государства, отдельных индустрий и компаний, требуется переоценка необходимости МСФО и важности таких стандартов и раскрытий в отчетности.

Таким образом, в качестве основных направлений положительного влияния МСФО на НСУО возможно выделить:

- унификацию применяемых классификаторов хозяйственных операций;
- стандартизацию отчетности публичных компаний;
- индустриализацию отрасли.

Одновременно результатами негативного влияния МСФО на НСУО возможно считать:

- определенную деградацию традиционных национальных правил учета и отчетности;
- дополнительные затраты для бизнеса на трансформацию и аудит;
- несоразмерность темпов преобразования НСУО с остальными элементами рыночной инфраструктуры и институтами рыночной среды, что влечет возникновение повышенных рисков у бизнеса (например, в связи с дисбалансом предоставляемой МСФО свободы выбора методических инструментов и практической готовностью к такой свободе со стороны государственных структур и правоохранительных органов, т.е. реальной, а не формальной возможности отстаивания сделанного выбора перед ФНС, прокуратурой и т.п.).

По итогам рассмотрения изменений в НСУО под влиянием МСФО представляются обоснованными следующие выводы:

1. Воздействие МСФО на НСУО характеризуется комплексным характером. Оно охватывает и культурно-мировоззренческую, и организационную (административную), и учебно-методологическую сферы, трансформируя соответствующие элементы НСУО. Изменения оказывают как позитивный, так и негативный эффект.
2. Слепое копирование и внедрение МСФО без учета национальной специфики может принести НСУО вместо пользы вред. Под влиянием МСФО возникают дисбалансы как в самой НСУО, так и в отношении элементов НСУО с элементами других систем, составляющих рыночную экономическую систему государства. Наиболее часто дисбалансы возникают в вопросах:
 - адекватности темпов развития рыночных структур и темпов изменения в национальных системах учета и отчетности;
 - необходимости и технологической возможности целевого изменения финансовой отчетности по стандартам НСУО в соответствии с требованиями МСФО.
3. Качество развития и функционирования НСУО зависит от скорости выявления, идентификации и устранения таких дисбалансов.
4. В связи с высокой инертностью сформированных национальных органов в сфере НСУО целесообразно воссоздать НИИ при Минфине России по развитию бухгалтерского учета и методологии, а также академических методических центров при ведущих вузах. Обеспечить их необходимыми ресурсами и активизировать практику НИР в сфере учета и отчетности.
5. Необходимо повышение роли профессиональных сообществ в выработке стратегии развития НСУО с учетом необходимости усиления национальных интересов в этой сфере.
6. Усиление взаимодействия между методическими центрами, ФНС, Минфином России, профессиональными сообществами по совместной разработке положений национальных правил применения МСФО с учетом консенсуса интересов государства (фискальных органов) и бизнеса.

Обсуждение

Эффективность конвергенции НСУО под влиянием МСФО может быть обеспечена наличием целостной стратегии развития НСУО. В том числе положения такой стратегии должны содержать определение места и задач МСФО в НСУО. Возможными вариантами позиционирования МСФО в НСУО на основании исследования могут быть следующие.

- Одноуровневая НСУО: МСФО выступают обязательным элементом для всех хозяйствующих субъектов. Реализация данного варианта

требует выработки механизма поглощения (замещения) отчетностью по МСФО других форм отчетности (как вариант).

- Двухуровневая НСУО: для публичных компаний — МСФО, для непубличных компаний и малого бизнеса — национальные стандарты. Реализация данного варианта предполагает четкое разделение методологического инструментария для соответствующих категорий участников НСУО. Кроме того, данный вариант может оцениваться как более предпочтительный для ФНС, так как оставляет место для развития традиционной налоговой отчетности.

Развитие собственной научной мысли на базе отечественных школ, таких как Научная школа комплексного экономического анализа А. Д. Шеремета, позволит активно участвовать в развитии учетного процесса, разработать и представить миру собственные достижения, отражающие дополненное видение стандартов МСФО.

Заключение

В данном исследовании на базе существующих научных подходов к определению НСУО и МСФО рассмотрены отдельные практические проблемы, возникающие в связи с трансформацией НСУО под влиянием МСФО.

В результате исследования обобщены и проанализированы организационные аспекты трансформации элементов НСУО в процессе конвергенции под влиянием МСФО, в том числе дисбалансы как в самой НСУО, так и в отношении между элементами НСУО с элементами других систем, составляющих рыночную экономическую систему государства; выделены и оценены основные направления такого влияния на НСУО.

При любом варианте организационного построения НСУО требуется время для ассимиляции норм и положений МСФО. Время такой ассимиляции с выходом на осознание необходимости и определение объема сохранения национальной и отраслевой специфики в составе обновляемых национальных стандартов учета и отчетности может быть сокращено при наличии результатов анализа проблем конвергенции конкретных НСУО, ранее приступивших к имплементации положений МСФО в практику национальных компаний, что определяет актуальность дальнейших научно-прикладных исследований в данном направлении.

Список литературы

Академия PwC. (2021, 15 июня). *Программы MBA в Академии PwC. MBA-Intensive. Курс для лидеров бизнеса. Ваши преимущества.* https://training.pwc.ru/event/mba-intensive/?utm_source=mbatoday&utm_medium=company&utm_campaign=mba-intensive.

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. (n.d.). *Краткая информация об ИПБ России*. Дата обращения 26 декабря, 2020, <https://www.ipbr.org/about>.

Институт внутренних аудиторов. (2020). *Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита финансовых организаций в России 2020 г. Совместное исследование ИВА и РвС* [Брошюра]. [https://www.iaa-ru.ru/contact/Исследование ВА финансовый сектор РвС ИВА_финальная версия_22.12.2020.pdf](https://www.iaa-ru.ru/contact/Исследование_ВА_финансовый_сектор_РвС_ИВА_финальная_версия_22.12.2020.pdf).

НСФО. (2021, 15 июня). *Фонд «НСФО». Совет по стандартам финансовой отчетности*. <https://www.nsfu.ru/about/asb>

Постановление Правительства РФ «Об ограничениях на предоставление информации и документации аудиторской организации, индивидуальному аудитору» (2021, 19 апреля) от 19.04.2021. Действующая редакция (№ 622).

Приказ Минфина России «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита», «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита» (2020, 5 августа) от 05.08.2020. Действующая редакция (№ 160н).

Родченков, М. В. (2020). *Отчет «Результаты опроса: МСФО в современных условиях»*. Бест Сервис.

Саморегулируемая организация Ассоциация аудиторов «Содружество» — СРО ААС. (n.d.). *СРО ААС*. Дата обращения 6 мая, 2021, <https://auditor-sro.org/about>.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (2008, 30 декабря) от 30.12.2008. Принят ГД РФ 24.12.2008, действующая редакция (№ 307-ФЗ).

Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S. (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>

Farooque, O. (2016). Sustainable financial reporting practice in australian companies — does quality matter? *The Journal of Developing Areas*, 50(6), 175–189. <https://doi.org/10.2307/26415660>

Hrazdil, K., Simunic, D. A., & Suwanyangyuan, N. (2020). Are the Big 4 audit firms homogeneous? Further evidence from audit pricing. *Int J Audit*, 24(3), 347–365. <https://doi.org/10.1111/ijau.12198>

IFRS. (n.d.). *Who uses IFRS Standards?* Retrieved May 19, 2021, from <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction>.

Jenkins, J. G., Popova, V., & Sheldon, M. D. (2020). Monitoring the accounting profession under the AICPA code of professional conduct: An analysis of state board of accountancy participation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(3), Article 106742. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106742>

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>

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>

McDaniel, L., Martin, R., & Maines, L. (2002). Evaluating Financial Reporting Quality: The Effects of Financial Expertise vs. Financial Literacy. *The Accounting Review*, 77, 139–167. <http://www.jstor.org/stable/3203330>

Richardson, A. J. (2017). Merging the Profession: A Social Network Analysis of the Consolidation of the Accounting Profession in Canada. *Accounting Perspectives*, 16(2), 83–104. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12139>

Riles, A. (2018). Culture Clash: Experts and the Public. In *Financial Citizenship: Experts, Publics, and the Politics of Central Banking* (pp. 35–42). Cornell University Press.

Singh, D. (2013). The Role of External Auditors in Bank Supervision: A Supervisory Gatekeeper? *The International Lawyer*, 47(1), 65–97. <https://www.jstor.org/stable/43923941>

Schantl, S. F., & Wagenhofer, A. (2021). Optimal internal control regulation: Standards, penalties, and leniency in enforcement. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(3), Article 106803. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106803>

Tian, X. (2015). Does Real-Time Reporting Deter Strategic Disclosures by Management? The Impact of Real-Time Reporting and Event Controllability on Disclosure Bunching. *The Accounting Review*, 90(5), 2107–2139. <https://doi.org/10.2308/accr-51095>

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>

References

Academy PwC. (2021, June 15). *MBA programs at PwC Academy. MBA-Intensive. Business Leadership Course. Your benefits.* https://training.pwc.ru/event/mba-intensive/?utm_source=mbatoday&utm_medium=company&utm_campaign=mba-intensive.

Institute of Professional Accountants and Auditors of Russia. (n.d.). *Brief information about the IPB of Russia.* Retrieved December 26, 2020, from <https://www.ipbr.org/about>.

Institute of Internal Auditors. (2020). *Study of the current state and development trends of internal audit of financial institutions in Russia 2020 Joint study by IIA and PwC* [Brochure]. https://www.iaa-ru.ru/contact/Исследование_ВА_финансовый_сектор_PwC_ИВА_финальная_версия_22.12.2020.pdf.

NSFO. (2021, June 15). *Fund “NSFO”. Financial Reporting Standards Board.* <https://www.nsfo.ru/about/asb>

Resolution of the Government of the Russian Federation “On restrictions on the provision of information and documentation to an audit organization, an individual auditor” (2021, April 19) dated 19.04.2021. The current edition (No. 622).

Order of the Ministry of Finance of Russia “On approval of the federal standard for internal financial audit” Planning and conducting internal financial audit "(2020, August 5) dated 05.08.2020. The current edition (No. 160n).

Rodchenkov, M. V. (2020). *Report “Results of the survey: IFRS in modern conditions.”* Best Service.

Self-regulatory organization Association of Auditors “Commonwealth” — SRO AAS. (n.d.). *SRO AAS.* Retrieved May 06, 2021, from <https://auditor-sro.org/about/>

Federal Law “On Auditing” (2008, December 30) dated 30.12.2008. Adopted by the State Duma of the Federal Assembly of the Russian Federation on December 24, 2008, the current edition (No. 307-FZ).