

М. К. АЛИЕВ

КЛАССИФИКАЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Классификация Международных стандартов финансовой отчетности имеет важное значение для правильного понимания их содержания и задач. Единой, общепринятой классификации МСФО в настоящее время нет. Первые попытки классификации МСФО в странах СНГ предприняты в российской практике. В 1998 г. С. А. и Л. С. Стуковыми [1] была предложена классификация МСФО в зависимости от их направленности в проблеме гармонизации учета. Данная классификация приведена в табл. 1.

Таблица 1. Классификация МСФО в зависимости от их направленности в проблеме гармонизации учета

Группы	Стандарты
Стандарты, определяющие учетную политику	МСФО 1, 8, 10, 14, 15, 21, 24, 29, 30
Стандарты, регулирующие организацию учета материальных ценностей и нематериальных активов	МСФО 2, 16, 17, 22
Стандарты, отражающие движение денежных средств	МСФО 7, 15, 21, 29, 30, 32
Стандарты, регламентирующие учет инвестиций	МСФО 11, 23, 27, 28, 40
Стандарты, отражающие результаты деятельности компании и ее финансовое положение	МСФО 12, 18, 19, 20, 26, 31, 32, 33

Однако предложенная классификация имеет существенный недостаток, данной группировке характерна определенная условность, так как отдельные важные моменты системы учета повторяются и встречаются в различных стандартах, например МСФО 15, 21, 29, 30, 32. Наименования МСФО приведены в Приложении 1.

Т. Н. Малькова [2] предложила группировать МСФО по назначению и содержанию в разрезе трех составляющих:

- общеметодологические стандарты;
- стандарты консолидации отчетности;
- специфицированные стандарты.

Классификация МСФО по назначению и содержанию представлена в табл. 2.

Данная классификация, как и предыдущая, не лишена условностей, так как отдельные важные моменты стандартизации учета тоже повторяются

Таблица 2. Классификация МСФО по назначению и содержанию

Группы	Стандарты
Общеметодологические стандарты	МСФО 1, 7, 8, 10, 14, 15, 21, 29, 30, 34, 35, 36, 37
Стандарты консолидации отчетности	МСФО 1, МСФО (IFRS)3, МСФО 14, 22, 24, 27, 28, 31
Специфицированные стандарты:	
запасы	МСФО 2
долгосрочные активы	МСФО 11, 16, 38, 40
финансовые активы и операции	МСФО 17, 23, 28, 40
финансовые инструменты	МСФО 32, 39
содержание персонала	МСФО 19, 26
доходы	МСФО 18, 20
прибыль	МСФО 12, 33

и встречаются в других стандартах, например стандарты 1, 14, 28, 40.

Другой подход к классификации МСФО предлагает В. А. Терехова [3]. В основу группировки международных стандартов она предлагает положить признак по отношению к формам отчетности (табл. 3).

Таблица 3. Классификация МСФО по отношению к формам отчетности

Принципы	Стандарты
Раскрытие учетной политики	МСФО 1, 14, 15, 21, 29, 30
Стандарты бухгалтерского баланса	МСФО 2, 16, 17, 20, 31
Стандарты отчета о прибылях и убытках	МСФО 8, 10, 11, 12, 18, 19, 23, 26, 33
Стандарты отчета о движении денежных средств	МСФО 7, 32
Стандарты сводной отчетности	МСФО 22, 24, 27, 28

Для данной классификации характерны те же недостатки, что и для двух ранее указанных группировок: повтор одних и тех же стандартов в различных классификационных группах. Кроме того, довольно спорно и отнесение отдельных стандартов к выделенным классификационным группам.

Между тем МСФО содержательны, одновременно раскрывают различные стороны стандартизации учета и, как правило, охватывают соприкасающиеся стороны между объектами учета. Поэтому при попытке классификации их строго по функциональной направленности будет довольно сложно разграничить четкую грань между различными стандартами.

На наш взгляд, при классификации МСФО необходимо в первую очередь учитывать дату их утверждения, так как с 2001 г. в связи с изменением структуры Комитета по международным стандартам было определено, что вновь разрабатываемые Правлением КМСФО стандарты будут именоваться International Financial Reporting Standards (IFRS) вместо ранее утвержденных прежним Правлением КМСФО стандартов – International Accounting Standards (IAS). Отсюда сборник МСФО будет включать как ранее разработанные IAS, так и вновь утвержденные IFRS.

В этих условиях международные стандарты следует классифицировать в зависимости от того, старым или новым Комитетом они разработаны. На 1 января 2005 г. имелось более 30 официально действующих IAS и 5 IFRS (табл. 4). Список IAS и IFRS приведен в приложении 1.

Таблица 4. МСФО в разрезе комитетов, которыми они были разработаны

IAS, разработанные старым КМСФО	IFRS, разработанные новым КМСФО
IAS (МСФО) 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 8, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41	IFRS (МСФО) 1, 2, 3, 4, 5

Полезность данной группировки МСФО состоит в том, что она позволяет проследить динамику развития стандартов.

Существенный недостаток ранее разработанных классификаций МСФО заключается в том, что в них представлены лишь собственно сами стандарты. Вместе с тем действующие международные стандарты финансовой отчетности можно условно разделить на три части:

1. Концептуальные основы подготовки и представление финансовой отчетности (Frame work for the Preparation and Presentation of financial Statements).

2. Сами стандарты: Международные стандарты финансовой отчетности International Account-

ting Standards (IAS), International Accounting Standards Committee (IASC).

3. Интерпретации стандартов (ПКИ) – Standing Interpretations Committee (SIC) – Interpretations of International Accounting Standards).

Отсюда учетные стандарты по содержанию можно классифицировать в связи с данной группировкой (табл. 5).

Таблица 5. Классификация МСФО по содержанию

Составляющие части МСФО	№ стандарта или интерпретации
Концептуальные основы подготовки и представление финансовой отчетности Собственно МСФО	МСФО (IAS) 1 МСФО (IAS) 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41 МСФО (IFRS) 1, 2, 3, 4, 5
Интерпретации стандартов	ПКПКИ (SIC) 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 31, 32

Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности были разработаны в 1989 г. Они являются составной частью МСФО и играют значительную роль, поскольку определяют концепции (принципы) формирования финансовой отчетности, служат основой действующих стандартов и их интерпретации и, наконец, представляют собой руководство для решения учетных проблем, как существующих, так и разрабатываемых стандартов.

Собственно **Международные стандарты финансовой отчетности** определяют общие подходы и правила формирования показателей учета и финансовой отчетности. Каждый стандарт содержит информацию, раскрывающую объект учета, критериев отнесения его к различным элементам отчетности, а также рекомендации и требования к оценке элементов отчетности. Перечень МСФО приведен в приложении 1.

Интерпретации стандартов предназначены для дополнения и корректировки спорных вопросов применения международных стандартов.

Интерпретации международных стандартов финансовой отчетности (Interpretations of Interna-

Список МСФО

№ стан- дарта	Наименование	Дата вступ. в силу (с указ-м даты пересм.)	№ стан- дарта	Наименование	Дата вступ. в силу (с указ-м даты пересм.)
МСФО (IAS)					
IAS 1	Представление финансовой отчетности	1999, 2003	IAS 24	Раскрытие информации о связанных сторонах	1986, 2003
IAS 2	Запасы (Inventories)	1976, 1995, 2003	IAS 25	Учет инвестиций (заменен МСФО 40 с 01.01.2001)	
IAS 3	Недействителен (заменен на МСФО 27 и 28)		IAS 26	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)	1988
IAS 4	Изъят (заменен на 16, 22 и 38)		IAS 27	Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании	1990, 2001, 2003
IAS 5	Недействителен (заменен МСФО 1)		IAS 28	Учет инвестиций в ассоциированные компании	1990, 2001, 2003
IAS 6	Недействителен (заменен МСФО 15)		IAS 29	Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	1990
IAS 7	Отчеты о движении денежных средств	1979, 1994	IAS 30	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтах	1991
IAS 8	Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике	1979, 1995, 2003	IAS 31	Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности	1992, 1999, 2001, 2003
IAS 9	Затраты на исследования и разработки (заменен МСФО 38)		IAS 32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации	1992, 1996, 2001
IAS 10	Условные события и события, произошедшие после отчетной даты	1980, 1995, 2000, 2003	IAS 33	Прибыль на акцию	1998, 2003
IAS 11	Договоры подряда	1980, 1995	IAS 34	Промежуточная финансовая отчетность	1999
IAS 12	Налоги на прибыль	1981, 1998, 2001	IAS 35	Прекращаемая деятельность	1999
IAS 13	Недействителен		IAS 36	Обесценивание активов	1999
IAS 14	Сегментная отчетность	1981, 1999	IAS 37	Резервы, условные обязательства и условные активы	2000
IAS 15	Информация, отражающая влияние изменения цен (исключен в связи с принятием стандарта 29)		IAS 38	Нематериальные активы	2000
IAS 16	Основные средства	1983, 1995, 2003	IAS 39	Финансовые инструменты: признание и оценка (Financial instruments: recognition and measurement)	2001
IAS 17	Аренда	1984, 1999, 2003	IAS 40	Инвестиционная собственность	2001, 2003
IAS 18	Выручка	1984, 1995	IAS 41	Учет в сельском хозяйстве	2003
IAS 19	Вознаграждения работникам	1985, 1995, 1999, 2001	МСФО (IFRS)		
IAS 20	Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи	1984, 1995	IFRS 1	Первичное применение МСФО	2003
IAS 21	Влияние изменений валютных курсов	1985, 1995, 2003	IFRS 2	Выплаты долевыми инструментами	
IAS 22	Объединение компаний	1985, 1995, 1999, 2000	IFRS 3	Объединение бизнеса (Business combinations)	2005
IAS 23	Затраты по займам (Borrowing costs)	1986, 1995	IFRS 4	Договоры страхования	2005
			IFRS 5	Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращаемая деятельность	2005

Приложение 2

Перечень интерпретаций МСФО

№	Название	№	Название
SIC			
ПКИ – 1	Последовательность: различные формулы себестоимости для запасов	ПКИ – 16	Акционерный капитал: собственные выкупленные долевые инструменты (выкупленные акции)
ПКИ – 2	Последовательность: капитализация затрат по займам	ПКИ – 17	Капитал: затраты по операциям с капиталом
ПКИ – 3	Элиминирование нереализованных прибылей и убытков по операциям с ассоциированными компаниями)	ПКИ – 18	Постоянство учетной политики: альтернативные методы
ПКИ – 5	Классификация финансовых инструментов: резервы условного погашения	ПКИ – 19	Отчетная валюта: оценка и представление финансовых отчетов
ПКИ – 6	Затраты на модернизацию действующего программного обеспечения	ПКИ – 20	Долевой метод: признание убытков
ПКИ – 7	Введение Евро	ПКИ – 21	Налоги на прибыль: возмещение переоцененных неамортизируемых активов
ПКИ – 8	Первичное применение МСФО как основы учета	ПКИ – 22	Объединение компаний: последующие коррективы справедливой стоимости и гудвила, признанных в отчетности
ПКИ – 9	Объединение компаний: классификация либо в качестве приобретения, либо в качестве объединения интересов	ПКИ – 23	Основные средства: затраты на генеральный техосмотр и капитальный ремонт
ПКИ – 10	Правительственная (государственная) помощь: не имеет определенного отношения к операционной деятельности	ПКИ – 24	Прибыль на акцию: финансовые инструменты и другие контракты, которые могут быть определены в акциях
ПКИ – 11	Валютный обмен: капитализация убытков в результате серьезной валютной девальвации	ПКИ – 25	Налоги на прибыль: изменения в налоговом статусе предприятия или его акционеров
ПКИ – 12	Консолидация – специализированные компании	ПКИ – 27	Оценка экономической сущности операций по аренде
ПКИ – 13	Совместно контролируемые компании: неденежные вклады сторон	ПКИ – 28	Объединение компаний – дата обмена и справедливая стоимость долевых инструментов
ПКИ – 14	Основные средства: компенсация за снижение стоимости активов или утрату объектов	ПКИ – 29	Раскрытие информации – договоры концессии
ПКИ – 15	Операционная аренда: поощрения	ПКИ – 31	Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги
		ПКИ – 32	Нематериальные активы – затраты на разработку Интернет-сайта

tional Accounting Standards – SIC) разрабатываются Постоянным комитетом интерпретации (ПКИ), основной задачей которого является разъяснение МСФО. Список интерпретаций на 1 июля 2004 г. приведен в приложении 2.

В целях расширения познавательных границ классификацию, представленную в табл. 5, можно детализировать по содержанию на комплексные и локальные стандарты.

Международные стандарты финансовой отчетности могут быть сгруппированы также по стандартам, раскрывающим общеметодологические вопросы, имущественное, финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

Таким образом, рассмотренные классификации МСФО будут полезны для более глубокого понимания их содержания, назначения и задач.

ЛИТЕРАТУРА

1. Стуков С.А., Стуков Л.С. Международные стандарты и гармонизация учета и отчетности. М.: Бухгалтерский учет, 1998.
2. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. СПб.: Изд. дом «Бизнес-Пресса», 2001.
3. Терехова В.А. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике: Учебное пособие. М.: Перспектива, 1999.

Резюме

Халықаралық қаржы есебінің стандарттық жіктелуінің негізгі мәселелері тұжырымдалған.

Summary

This article considers the major classification items International Financial Reporting Standards

УДК 378 (075.8):675.1

КазАТК им. М. Тынышпаева,
г. Алматы

Поступила 17.03.06г.