

УДК 657:006.32 (477)

Кузіна Р.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету

ПОБУДОВА КЛАСИФІКАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

THE CLASSIFICATION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

АНОТАЦІЯ

При розгляді питань розвитку облікової системи підприємств, що використовують міжнародні стандарти або здійснюють спроби переходу на МСФЗ, велике значення має дослідження проблеми побудови класифікації МСФЗ. Класифікація міжнародних стандартів фінансової звітності має важливе значення для правильного розуміння їх змісту, завдань та проблематики імплементації українськими підприємствами.

Ключові слова: класифікація, міжнародні стандарти фінансової звітності, облікова інформація, фінансова звітність, імплементація МСФЗ.

АННОТАЦИЯ

При рассмотрении вопросов развития учетной системы предприятий, использующих международные стандарты финансовой отчетности или осуществляющих попытку перехода на МСФО, большое значение имеет исследование построения классификации МСФО. Классификация международных стандартов финансовой отчетности имеет важное значение для понимания их содержания, задач и проблематики имплементации украинскими предприятиями.

Ключевые слова: классификация, международные стандарты финансовой отчетности, учетная информация, финансовая отчетность, имплементация МСФО.

ANNOTATION

When considering the development of the accounting system of enterprises using international financial reporting standards, or attempting to transit to IFRS is of great importance in investigation of classification IFRS. Classification of international financial reporting standards is essential for understanding their content, objectives and implementation issues by Ukrainian enterprises.

Keywords: classification, international financial reporting standards, accounting system, financial reporting, implementation of IFRS.

Постановка проблеми. Глобалізація світової економіки викликає потребу в гармонізації та стандартизації національних систем бухгалтерського обліку, сприяє зближенню існуючих методик обліку і послужила причиною виникнення міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності у вигляді міжнародних стандартів фінансової звітності. Класифікація міжнародних стандартів фінансової звітності має важливе значення для правильного розуміння його змісту і завдань. Однак єдиної, загальноприйнятої класифікації МСФЗ поки не існує. Застосування міжнародних стандартів ставить нові завдання для практикуючих бухгалтерів. Для того щоб вирішити ці завдання, необхідно чітко розуміння об'єктів обліку в МСФЗ, тому необхідно побудувати класифікацію МСФЗ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нині дослідженням застосування МСФЗ в Укра-

їні приділяється велика увага в працях вітчизняних і зарубіжних вчених. Виклад основних положень складання фінансової звітності на основі МСФЗ, розвитку бухгалтерського обліку в Україні, аналізу проблем практичного застосування знайшли відображення в роботах українських авторів: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, С.Я. Зубілевич, Лохановой Н.А., Кам'янської Т.А., Жука В.М., Палія Н.Б., Воронко Р.М., Редченко К.І., Благун І.Г і багатьох інших. Перші спроби класифікації МСФЗ в країнах СНД відбулися в російській практиці. У 1998 р в роботі [1] була запропонована класифікація МСФЗ в залежності від їх спрямованості в проблемі гармонізації обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Розгляду існуючих класифікацій МСФЗ та побудові класифікації за об'єктами обліку і присвячена ця стаття.

Виклад основного матеріалу дослідження. При розгляді питань розвитку облікової системи підприємств, що використовують МСФЗ або здійснюють спроби переходу на МСФЗ, велике значення має дослідження проблеми побудови класифікації МСФЗ.

В українській економічній літературі ми не знайшли подібних досліджень. Класифікація в непроявленій формі присутня в практичному посібнику С.Ф. Голова і В.М. Костюченко «Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами» [2], зміст якого побудовано таким чином:

1. Загальні вимоги до фінансової звітності – розглянуті стандарти: IAS 7 Звіт про рух грошових коштів, IAS 33 Прибуток на акцію, IAS 10 Події після звітної дати, IAS 8 Облікова політика, зміни в оцінках і помилки, IFRS 8 Операційні сегменти, IFRS 13 Оцінка справедливої та вимоги до розкриття інформації, IAS 34 Проміжна фінансова звітність;

2. Активи, зобов'язання та інструменти капіталу – розглянуті стандарти: IAS 2 Запаси, IAS 16 Основні засоби, IAS 40 Інвестиційна нерухомість, IAS 38 Нематеріальні активи, IAS 17 Оренда, IFRS 5 Довгострокові активи, призначені для продажу, та припинена діяльність, IAS 36 Знецінення активів, IAS 19 Виплати працівникам, IAS 37 Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи, IFRS 7 Фінансові інстру-

менти: розкриття інформації, IFRS 9 Фінансові інструменти (завершений частково), IAS 32 Фінансові інструменти: подання, IAS 39 Фінансові інструменти: визнання і оцінка, IFRS 2 Виплати на основі пайових інструментів.

3. Участь в інших підприємствах і консолідована звітність – розглянуті такі стандарти: IFRS 3 Угоди з об'єднання бізнесу, IFRS 10 Консолідована фінансова звітність, IFRS 11 Угоди про спільну діяльність, IFRS 12 Розкриття інформації про частки участі в інших підприємствах, IAS 27 Консолідована та окрема фінансова звітність, IAS 28 Інвестиції Вкладення в залежні підприємства (асоційовані компанії), IAS 24 Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін.

4. Вплив коливань курсів валют та інфляції – розглянуто стандарти: IAS 21 Вплив зміни валютних курсів, IAS 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції;

5. Особливості застосування МСФЗ в окремих галузях і сферах діяльності. До цього бло-

ку належать стандарти: IAS 11 Договори на будівництво, IAS 41 Сільське господарство, IAS 26 Облік і звітність за програмами пенсійного забезпечення (пенсійними планами), IFRS 4 Договори страхування, IFRS 6 Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів;

6. Перехід на МСФЗ – IFRS 1 Ухвалення міжнародних стандартів фінансової звітності вперше.

Якщо звернутися до досліджень російських вчених, то певне зацікавлення викликають дослідження Ю.І. Проскуровської [3, с. 50-53], котра пропонує дві можливі класифікації. З точки зору вченої, перша класифікація – класифікація стандартів за їх призначенням – містить такі три блоки:

- стандарти, що формують міжнародні принципи бухгалтерського обліку: (МСФЗ (IAS) 1, МСФЗ (IAS) 8);

- стандарти, що регламентують склад і зміст фінансової звітності (МСФЗ (IAS) 10,

Таблиця 1

Класифікація МСФЗ залежно від регламентації вимог до формування форм звітності

Признаки класифікації	Стандарти
Стандарти, що належать до групи Загальні вимоги до змісту фінансової звітності	МСФЗ (IAS) 1. Представлення фінансової звітності. МСФЗ (IAS) 27. Консолідована й індивідуальна звітність. МСФЗ (IAS) 29. Фінансова звітність в умовах гіперінфляції. МСФЗ (IAS) 34. Проміжна фінансова звітність. МСФЗ (IFRS) 1. Первинне застосування МСФЗ. МСФЗ (IFRS) 3. Об'єднання бізнесу.
Вимоги до змісту статей балансу	МСФЗ (IAS) 2. Запаси. МСФЗ (IAS) 16. Основні засоби. МСФЗ (IAS) 17. Оренда. МСФЗ (IAS) 28. Інвестиції в асоційовані компанії. МСФЗ (IAS) 31. Частки в спільних підприємствах. МСФЗ (IAS) 32. Фінансові інструменти: подання. МСФЗ (IAS) 36. Знецінення активів. МСФЗ (IAS) 37. Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи. МСФЗ (IAS) 38. Нематеріальні активи. МСФЗ (IAS) 39. Фінансові інструменти: визнання та оцінка. МСФЗ (IAS) 40. Інвестиційна власність. МСФЗ (IFRS) 2. Виплати на основі акцій (пайовими інструментами). МСФЗ (IFRS) 5. Непоточні активи, призначені для продажу та припинені операції
Вимоги до змісту статей звіту про сукупний дохід	МСФЗ (IAS) 11. Будівельні контракти (договори підряду). МСФЗ (IAS) 12. Податки на прибуток. МСФЗ (IAS) 18. Виручка. МСФЗ (IAS) 19. Виплати працівникам. МСФЗ (IAS) 21. Ефект змін валютних курсів. МСФЗ (IAS) 23. Витрати на позики. МСФЗ (IAS) 33. Прибуток на акцію.
Вимоги до змісту звіту про зміни у власному капіталі	МСФЗ (IAS) 8. Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки.
Вимоги до змісту звіту про рух грошових коштів	МСФЗ (IAS) 7. Звіт про рух грошових коштів.
Вимоги до змісту і приміток	МСФЗ (IAS) 10. Події, що відбулися після звітного періоду. МСФЗ (IAS) 20. Облік урядових субсидій та розкриття інформації про урядову допомогу. МСФЗ (IAS) 24. Розкриття інформації про пов'язані сторони. МСФЗ (IAS) 26. Облік і звітність за програмами пенсійного забезпечення (пенсійними планами). МСФЗ (IFRS) 7. Фінансові інструменти: розкриття інформації. МСФЗ (IFRS) 8. Операційні сегменти
Галузеві стандарти	МСФЗ (IAS) 41. Сільське господарство. МСФЗ (IFRS) 4. Договори страхування. МСФЗ (IFRS) 6. Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів

МСФЗ (IAS) 14, МСФЗ (IAS) 27, МСФЗ (IAS) 29, МСФЗ (IAS) 30, МСФЗ (IAS) 31);

- стандарти, що визначають правила обліку окремих об'єктів (зокрема, МСФЗ (IAS) 2, МСФЗ (IAS) 7, МСФЗ (IAS) 15, МСФЗ (IAS) 21).

До недоліків даної класифікації, на нашу думку, можна віднести спірність виділення такої групи, як перша, тому МСФЗ – це стандарти, що регламентують не облік, а звітність.

Інша класифікація, запропонована Ю.І. Проскуровською, – це класифікація стандартів за економічним змістом, заснована на

угрупованні економічних відносин (держава – організація; товаровиробники – споживачі та ін.). Виділяються такі групи:

- базові стандарти обліку, що розкривають основоположні принципи обліку, облікової політики та фінансової звітності;

- стандарти, що регламентують облік операцій, які стосуються інтересів держави та організації;

- стандарти, що встановлюють правила обліку з питань, що стосуються інтересів партнерів по бізнесу;

Таблиця 2

Класифікація МСФЗ за об'єктами обліку

МСФЗ, пов'язані з ак- тивами	МСФЗ (IAS) 2 Запаси (2005)
	МСФЗ (IAS) 16 Основні засоби (2005)
	МСФЗ (IAS) 17 Оренда (2005)
	МСФЗ (IAS) 38 Нематеріальні активи (2004)
	МСФЗ (IFRS) 5 Довгострокові активи, призначені для продажу, та припинена діяльність (2005)
	МСФЗ (IAS) 40 Інвестиційна нерухомість (2005)
	МСФЗ (IAS) 36 Знецінення активів (2004)
МСФЗ, пов'язані із зобов'язаннями	МСФЗ (IAS) 12 Податки на прибуток (1998)
	МСФЗ (IAS) 19 Виплати працівникам (1999)
	МСФЗ (IAS) 23 Витрати на позики (2009)
	МСФЗ (IAS) 37 Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи (1999)
МСФЗ, пов'язані з до- ходами, витра- тами і результа- тами	МСФЗ (IAS) 18 Виручка (1995)
	МСФЗ (IAS) 11 Договори на будівництво (1995)
	МСФЗ (IAS) 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу (1984)
МСФО, связанные с объединением бизнеса	МСФЗ (IFRS) 3 Угоди по об'єднанню бізнесу (2008)
	МСФЗ (IFRS) 10 Консолідована фінансова звітність (2013)
	МСФЗ (IFRS) 11 Угоди про спільну діяльність (2013)
	МСФЗ (IFRS) 12 Розкриття інформації про частки участі в інших підприємствах (2013)
	МСФЗ (IAS) 27 Консолідована та окрема фінансова звітність (2009)
	МСФЗ (IAS) 28 Інвестиції Вкладення в залежні підприємства (асоційовані компанії) (2005)
МСФО, связанные с финансовыми инструментами	МСФЗ (IFRS) 7 Фінансові інструменти: розкриття інформації (2007)
	МСФЗ (IFRS) 9 Фінансові інструменти (завершений частково) (2013)
	МСФЗ (IAS) 32 Фінансові інструменти: надання інформації (2005)
	МСФЗ (IAS) 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка (2005)
МСФО для листинговых компаний	МСФЗ (IFRS) 2 Виплати на основі пайових інструментів (2005)
	МСФЗ (IFRS) 8 Операційні сегменти (2009)
	МСФЗ (IAS) 33 Прибуток на акцію
Отраслевые стандарты	МСФЗ (IFRS) 4 Договори страхування (2005)
	МСФЗ (IFRS) 6 Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів (2006)
	МСФЗ (IAS) 26 Облік і звітність за програмами пенсійного забезпечення (пенсійними планами) (1998)
	МСФЗ (IAS) 41 Сільське господарство (2003)
МСФО, связан- ные с допол- нительными раскрытиями	МСФЗ (IFRS) 1 Ухвалення Міжнародних стандартів фінансової звітності вперше (2008)
	МСФЗ (IFRS) 13 Оцінка справедливої вартості та вимоги до розкриття інформації (2013)
	МСФЗ (IAS) 1 Подання фінансової звітності (2009)
	МСФЗ (IAS) 7 Звіти про рух грошових коштів (1994)
	МСФЗ (IAS) 8 Облікові політики, зміни в оцінках і помилки (2005)
	МСФЗ (IAS) 10 Події після звітної дати (2005)
	МСФЗ (IAS) 21 Вплив зміни валютних курсів (2005)
	МСФЗ (IAS) 24 Розкриття інформації про пов'язані сторони (2011)
	МСФЗ (IAS) 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції (1990)
	МСФЗ (IAS) 34 Проміжна фінансова звітність (1999)

- стандарти, спрямовані на облік операцій усередині компаній;
- стандарти, що регламентують облік витрат на оплату праці й пенсійного забезпечення;
- стандарти, що відображають галузеву специфіку;
- стандарти, які розглядають правила ведення облікових операцій, що виражають інтереси держави і підприємців на міжнародному рівні.

Однак, і в цій класифікації також як і в попередній – акцентується на бухгалтерському обліку. Деякі стандарти не потрапляють у жодну з груп: наприклад; МСФЗ (IAS) 16, МСФЗ (IAS) 36, МСФЗ (IAS) 38 та інші.

Найбільш повною, на нашу думку, видається класифікація, розроблена Соловйовою О.В. [4] у якій простежується взаємозв'язок стандартів з точки зору МСФЗ як системи.

Стандарти розбиті на групи виходячи з того, з формуванням якою з форм звітності вони пов'язані: звіт про фінансове становище (балансом), звіт про сукупний дохід, звіт про рух грошових коштів, звіт про зміну власного капіталу або примітками.

Результати такої класифікації представлені у таблиці 1. Ця таблиця заснована на списку стандартів, схвалених на 1 січня 2008 року.

Дана класифікація, на нашу думку, теж суперечлива, тому зміст багатьох стандартів не можна однозначно віднести до того чи іншого звіту. Наприклад, МСФЗ 16 «Основні засоби» регламентує склад витрат, які можна капіталізувати і витрати, які необхідно уналежити на витрати періоду. У стандартах часто наводяться вимоги і до змісту статті у самому звіті, й до розкриття вимог у примітках тощо.

Автором була розроблена власна класифікація міжнародних стандартів фінансової звітності за об'єктами обліку.

Висновки. На жаль, і запропонована автором класифікація не є безумовно однозначною. Це пов'язано з тим, що не можна деякі стандарти віднести однозначно до тих чи інших об'єктах обліку. У запропонованій класифікації автор відносив стандарти в ту чи іншу групу виходячи з їх основною, на його думку, спрямованості, що не виключає іншого підходу. В якості таких інших можливостей можна навести такі приклади: МСФЗ (IAS) 39 можна віднести і до групи стандартів, які пов'язані із зобов'язаннями і з активами одночасно. Але так як даний стандарт присвячений здебільшого забезпеченням, які є зобов'язаннями, ми віднесли його до відповідної групи. Тим не менш, незважаючи на недосконалість запропонованої класифікації, вона, на наш погляд, дозволяє проілюструвати взаємозв'язок з об'єктами обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Стуков С.А., Стуков Л.С. Международная стандартизация учета и отчетности. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 1998.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерский облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.
3. Проскуровская Ю.И. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Ю.И. Проскуровская. – Москва: Омега-Л, 2007.
4. Соловьева О.В. Теоретические основы международных стандартов финансовой отчетности как системы: автореф. дис. ... докт. экон. наук: 08.00.12 / Москва, 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dlib.rsl.ru/viewer/01003469284#?page=1>.