

## 2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА

### 2.1. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО) КАК СИСТЕМА

Соловьева О.В., к.э.н., доцент кафедры  
учета, анализа и аудита экономического факультета

*Московский государственный  
университет им. М.В. Ломоносова*

Настоящая статья посвящена обоснованию авторской трактовки Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) как целостной системы, базирующейся на единых Концептуальных основах, что позволяет лучше понимать данные стандарты и оценивать перспективы их практического применения. Системность МСФО аргументируется:

- с формальной позиции – на основе анализа официального текста МСФО (на английском языке);
- с содержательной позиции – на основе анализа теоретического содержания понятия «система».

Автором выделены три признака, характеризующие МСФО как систему:

- наличие единой сферы действия – финансовой отчетности отчитывающегося предприятия;
- наличие единой цели – формирование финансовой отчетности, полезной различным группам пользователей для принятия экономических решений;
- наличие единых основ построения – структурных элементов, включающих базовые предположения, качественные характеристики информации, элементы финансовой отчетности, их критерии признания и виды оценки.

Данные характеристики обуславливают и логику формирования Концептуальных основ как базиса системы МСФО.

В результате проведенного исследования автором предложено определение МСФО как системы. Подчеркнуто, что необходим комплексный взгляд на систему МСФО, поскольку данная система является открытой, то есть взаимосвязанной с другими внешними по отношению к ней системами: корпоративного управления, финансов, аудита, оценки и других. Отмечено свойство адаптивности (стремление к состоянию равновесия), присущее, по мнению автора, системе МСФО. Проиллюстрированы возможности классификации / группировки МСФО на основе системной трактовки и предложен авторский вариант классификации, исходя из их направленности на формирование различных форм отчетности.

Понятие «Международные стандарты финансовой отчетности» (МСФО) широко используется в российской бухгалтерской литературе, но разработанного понимания МСФО как системы, базирующейся на Концептуальных основах, к сожалению, не сложилось. Системность МСФО упоминается в российских источниках достаточно редко. Например, встречаются следующие утверждения:

- «МСФО представляют собой систему стандартов учета и отчетности, которая обеспечивает достоверной информацией не только внешнего пользователя – инвестора, но и органы управления предприятием»<sup>1</sup>;
- МСФО – это «совокупность нормативных документов, разработанных на основе общих методологических принципов, которые должны соблюдаться при организации, ведении бухгалтерского учета, подготовке и представле-

ния финансовых отчетов, для унификации международной практики бухгалтерского учета»<sup>2</sup>;

- «Международные стандарты финансовой отчетности – это целостная творческая мировоззренческая система, требующая от специалистов, применяющих ее, особого менталитета, смелости формулировать обоснованные профессиональные суждения, брать на себя ответственность за эти суждения, иметь достаточную уверенность, что принятые решения приведут к формированию качественной финансовой отчетности»<sup>3</sup>;
- «МСФО представляют собой систему правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, функционирующую на международном уровне»<sup>4</sup>.

Однако, в этих источниках понятие системы не развивается, трактовка МСФО как «мировоззренческой системы», несмотря на свою правильность, носит слишком общий характер, присутствуют ошибки принципиального характера. В частности, сферой действия МСФО является финансовая отчетность, а не учет, аргументами в пользу чего могут служить как подход, заложенный в самих международных стандартах, где в преисловии к МСФО (Preface to IFRSs, par. 8) указывается, что «МСФО устанавливают требования к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации о важных операциях и событиях в финансовой отчетности общего назначения»<sup>5</sup>, так и понимание того, что понятие финансовой отчетности шире, чем результат, получаемый из системы учета, и правила формирования финансовой отчетности могут предполагать различные способы организации учетных записей<sup>6</sup>. МСФО не являются нормативными документами, поскольку они разрабатываются международной профессиональной организацией, которая не имеет права требовать их обязательного применения (правовой статус им придает решение конкретного органа на национальном или межстрановом уровне, имеющего соответствующие полномочия, например, в Европейском союзе существует специальная процедура одобрения МСФО, только после прохождения которой они приобретают статус законов). МСФО не являются правилами, поскольку правила предполагают однозначную трактовку (согласно Толковому словарю русского языка<sup>7</sup> правило – это «положение, в котором

<sup>2</sup> Гостева Л.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – С. 17.

<sup>3</sup> Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. – М.: Бухгалтерский учет, 2008. – С. 3.

<sup>4</sup> Вахрушина М.А., Мельникова М.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие / Под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Вузовский учебник, 2008. – С. 7.

<sup>5</sup> International financial reporting standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008; здесь и далее по тексту приводится авторский перевод.

<sup>6</sup> Например, МСФО (IAS) 39 (par. 46) требует отражения финансовых инвестиций, которые держатся до даты погашения (held-to-maturity investments), по амортизируемой стоимости приобретения (дисконт или премия, представляющие собой разницу между номиналом ценной бумаги и стоимостью ее приобретения, амортизируются, то есть списываются за время «держания» инвестиций). При этом в учете можно как отражать дисконт/премию на отдельном регулирующем счете к счету инвестиций, так и отражать свернутую сумму на счете инвестиций.

<sup>7</sup> Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1997. – С. 576.

<sup>1</sup> Учет по международным стандартам: Учеб. пособие / И.В. Аверчев, Е.Б. Герасимова, А.М. Гершун, и др.; Под ред. Л.В. Горбатовой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – С. 28.

отражена закономерность, постоянное соотношение каких-нибудь явлений» или «постановление, предписание, устанавливающее порядок чего-нибудь»), а МСФО во многих случаях требуют применения профессионального суждения, оценки вероятности, использования прогнозных данных, что не может приводить к однозначным решениям (например, МСФО (IAS) 36 (par. 6, 30-57)<sup>8</sup> для расчета стоимости от использования требует дисконтирования прогнозируемых потоков денежных средств). Наиболее корректным обозначением для МСФО автору представляется термин «документы». Несмотря на несовершенство и этого термина<sup>9</sup>, он наиболее удобен исходя из сложившейся в современной лексике трактовки данного понятия, как носителя информации, имеющего вес и значение за счет выпускающей его организации. Данные документы разрабатываются определенной организацией, Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards Committee Foundation, IASCF), и представляют собой совокупность различных по статусу документов. В Приложении 1 представлен их перечень.

Наибольшую логичность в определении системы МСФО можно найти у Л.З. Шнейдмана<sup>10</sup>. В качестве системы МСФО Л.З. Шнейдман выделяет Предисловие к МСФО, Принципы подготовки и представления финансовой отчетности<sup>11</sup>, Стандарты, Разъяснения к стандартам<sup>12</sup>. Данный подход к определению МСФО как системы представляется абсолютно правомерным, однако, рамки системы в указанной работе ограничиваются только узким пониманием МСФО как только стандартов и интерпретаций, а не всей совокупности документов, выпускаемых Комитетом по международным стандартам, а системный подход не был детально обоснован и разработан.

По мнению автора, трактовка МСФО как системы имеет принципиальное значение, и возможна в результате наличия системообразующего фактора – Концептуальных основ. Напомним, что официальное название данного документа – Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)<sup>13</sup>. В различных источниках встречаются такие версии перевода названия Концептуальных основ, как:

- «принципы подготовки и составления финансовой отчетности»<sup>14</sup>;
- «принципы подготовки и представления финансовой отчетности»<sup>15</sup>;
- «концепции и принципы»<sup>16</sup>;
- «основы подготовки и представления финансовой отчетности»<sup>17</sup>;
- «основополагающие принципы финансовой отчетности»<sup>18</sup> и другие.

Несмотря на относительную несущественность, проблема перевода названия этого документа заслуживает краткого рассмотрения, поскольку, по нашему мнению, перевод должен максимально отражать как содержание использованных английских терминов, так и содержание самого документа. Термин «framework» может быть переведен как: остов, корпус, каркас, структура, система взглядов, точка отсчета, рамки<sup>19</sup>; в состав данного документа входят такие взаимосвязанные разделы как:

- цели финансовой отчетности;
- базовые предположения;
- качественные характеристики финансовой отчетности;
- элементы финансовой отчетности и другие<sup>20</sup>.

Следует подчеркнуть системность излагаемых в Концептуальных основах положений и широту охватываемых вопросов. Термин «концептуальные основы» (концепция определена в толковом словаре как «система взглядов на что-нибудь»<sup>21</sup>) полностью отвечает и английскому оригинальному названию и содержанию обсуждаемого документа. Исходя из этого, несмотря на смысловую нагрузку термина «принципы» («основные, исходные положения какой-нибудь теории»<sup>22</sup>), позволяющую использовать его для перевода названия, представляется более корректным использовать термин «концептуальные основы», что обусловлено большей близостью к английскому оригиналу и системностью содержательных составных частей. Автором предлагается перевод термина «framework» как «Концептуальные основы», и, соответственно, полного названия документа – как «Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности». Предложенный авторский перевод используется во всем тексте настоящей работы. Отметим, что многовариантность перевода необходимо учитывать при изучении литературы, посвященной проблематике МСФО на русском языке.

<sup>8</sup> International financial reporting standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.

<sup>9</sup> В бухгалтерском учете под документом обычно подразумевается первичный документ, придающий операции правовой статус; Толковый словарь русского языка предлагает три варианта значения данного понятия, которые не применимы к тексту стандартов: деловая бумага, подтверждающая какой-нибудь факт или право на что-нибудь; удостоверение, официальная бумага, свидетельствующие о личности предъявителя; письменное свидетельство о каких-нибудь исторических событиях. – Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1997. – С. 172.

<sup>10</sup> Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – С. 19.

<sup>11</sup> В настоящей работе они называются Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности или Концептуальные основы.

<sup>12</sup> В настоящей работе они называются Интерпретации.

<sup>13</sup> В настоящей работе, в основном, используется сокращенное название – Концептуальные основы.

<sup>14</sup> Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1999; Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – 2-е изд., доп. и испр. – М.: ИНФРА-М, 2006/

<sup>15</sup> Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО. – М.: Бухгалтерский учет, 2003.

<sup>16</sup> Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. – 2-е изд. – М.: УРСС, 2001.

<sup>17</sup> Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб: Бизнес-пресса, 2003.

<sup>18</sup> Учет по международным стандартам: Учеб. пособие / И.В. Аверчев, Е.Б. Герасимова, А.М. Гершун, и др.; Под ред. Л.В. Горбатовой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2005.

<sup>19</sup> ABBYY Lingvo 6.0.

<sup>20</sup> International financial reporting standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.

<sup>21</sup> Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1997. – С. 293.

<sup>22</sup> Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1997. – С. 595.

Обоснование трактовки МСФО как целостной системы, базирующейся на единых Концептуальных основах, по мнению автора может осуществляться:

- с формальной позиции;
- с содержательной позиции.

### Формальное обоснование

Формальным обоснованием данного утверждения являются положения, представленные в самом тексте МСФО.

В Предисловии к МСФО (Preface to IFRSs, par. 8)<sup>23</sup> указывается, что: «МСФО базируются на Концептуальных основах, которые определяют концепции, лежащие в основе информации, представляемой в финансовой отчетности общего назначения. Целью Концептуальных основ является содействие последовательной и логичной формулировке МСФО. Концептуальные основы также обеспечивают основу для использования профессионального суждения при решении учетных вопросов».

В самих Концептуальных основах выделяются следующие задачи данного документа (Framework, par. 1)<sup>24</sup>:

- оказывать помощь Совету Комитета по международным стандартам в разработке будущих международных стандартов и пересмотре действующих;
- оказывать помощь Совету Комитета по международным стандартам в обеспечении гармонизации правил, учетных стандартов и процедур, связанных с представлением финансовой отчетности, за счет обеспечения основы для снижения количества альтернативных учетных трактовок, разрешенных международными стандартами;
- оказывать помощь национальным органам, устанавливающим учетные стандарты, в разработке национальных стандартов;
- оказывать помощь составителям финансовой отчетности в применении международных стандартов и решении проблем, которые еще не нашли отражения в международных стандартах;
- оказывать помощь аудиторам в формировании мнения о соответствии финансовой отчетности требованиям международных стандартов;
- оказывать помощь пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, представляемой в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами;
- обеспечивать стороны, заинтересованные в работе Комитета по международным стандартам, информацией о подходах к разработке международных стандартов.

Следовательно, можно говорить о том, что Концептуальные основы выполняют тройную функцию:

- они определяют единые принципы формирования финансовой отчетности;
- они являются основой, обеспечивающей единообразный подход в решении проблем содержания и формирования финансовой отчетности, при разработке Международных стандартов финансовой отчетности;
- они обеспечивают базу для выработки профессионального суждения или учетной политики в отсутствие конкретных требований МСФО, что также способствует повышению единообразия решения проблем в рамках финансовой отчетности, соответствующей требованиям МСФО.

Такая функциональная нагрузка обуславливает место Концептуальных основ в системе МСФО: концептуальные основы являются принципиальной базой, обеспечивающей единство МСФО как системного целого.

Таким образом, трактовка Международных стандартов финансовой отчетности как системы, базирующейся на Концептуальных основах, формально следует из

позиции разработчиков этих стандартов, задекларированной в тексте.

### Содержательное обоснование

Содержательное обоснование трактовки МСФО как системы, базирующейся на Концептуальных основах, может быть получено в результате анализа теоретического содержания понятия «система».

Понятие «система» является многозначным термином. Данное понятие используется и изучается в различных областях знаний. Некоторые исследователи<sup>25</sup> выделяют в качестве таких научных областей кибернетику, теорию информации, теорию игр, теорию решений, теорию систем, факторный анализ и другие.

Интересный анализ понятия системы представлен в статье Е.Б. Агошковой и Б.В. Ахлибининского<sup>26</sup>. Рассматривая историю разработки понятия системы авторы выделяют две основные группы мнений: тяготеющие к философскому осмыслению понятия системы и тяготеющие к выработке общенаучного понятия системы; при этом отмечается, что при разработке понятия системы акценты могут делаться на онтологический<sup>27</sup> смысл, на гносеологический<sup>28</sup> смысл или на методологический смысл данного понятия. Детальный разбор проблематики выработки единого подхода к определению понятия системы выходит за рамки настоящей работы, однако, представляется интересным выделить некоторые из положений, представленных в вышеназванной статье, позволяющие охарактеризовать понятие «система»:

- толкование системы как целого, составленного из частей;
- определение системы как комплекса взаимодействующих компонентов;
- использование термина система для целостности, определяемой некоторой организующей общностью этого целого;
- выделение таких признаков системы как полнота исходных оснований (элементов, из которых выводятся остальные знания); выводимость (определяемость) знаний; целостность построенного знания;
- подходы к определению системы как совокупности свойств, образующих некоторую взаимосвязь, закономерность;
- трактовка системы как организованной сложности;
- определение системы не только как совокупности, композиции из элементов и отношений, но и как целостное свойство самого объекта, относительно которого и строится система.

Понятие «система» не определяется однозначно и в толковых словарях. Согласно Толковому словарю русского языка, система определяется как:<sup>29</sup>

<sup>25</sup> Берталанти фон Л. Общая теория систем – критический обзор – L. von Bertalanffy, General System Theory – A Critical Review, «General Systems», vol. VII, 1962, p. 1–20 / Пер. Н.С. Юлиной // <http://macroevolution.narod.ru/bertalanfi.htm>.

<sup>26</sup> Агошкова Е.Б., Ахлибининский Б.В. Эволюция понятия системы // Вопросы философии. – 1998. – №7 // <http://www.metodolog.ru/00306/00306.html>.

<sup>27</sup> Онтология – философское учение об общих категориях и закономерностях бытия, существующее в единстве с теорией познания и логикой. – Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1997. – С. 453.

<sup>28</sup> Гносеология – в философии – теория познания. – Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1997. – С. 134.

<sup>29</sup> Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1997. – С. 719.

<sup>23</sup> International financial reporting standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.

<sup>24</sup> International financial reporting standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.

- «Определенный порядок в расположении и связи действий»;
- «Форма организации чего-нибудь»;
- «Нечто целое, представляющее собой единство закономерно расположенных и находящихся во взаимной связи частей».

В английском толковом словаре Лонгмана система определяется следующим образом<sup>30</sup>:

- «Группа взаимосвязанных частей, которые работают вместе, образуя целое»;
- «Упорядоченный набор идей, методов или способов работы».

Интернет ресурсы<sup>31</sup> предлагают следующее определение системы: «система (от греч. «составленный») – множество взаимосвязанных объектов и ресурсов, организованных процессом системогенеза в единое целое и противопоставляемое среде».

При этом рассматриваются различные свойства систем:

- связанные с целями и функциями (например, синергичность как целенаправленность действий компонентов, усиливающих эффективность функционирования системы);
- связанные со структурой (например, целостность как первичность целого по отношению к частям);
- связанные с ресурсами и особенностями взаимодействия со средой (например, коммуникативность как взаимодействие со средой и адаптивность как стремление к состоянию устойчивого равновесия) и другие.

В экономической литературе термин «система» также широко используется с акцентированием внимания на различные свойства. Например, О.С. Виханский и А.И. Наумов при рассмотрении системы управления указывают на то, что она является «формой реального воплощения управленческих взаимосвязей» направлена на выполнение определенных задач и функций, взаимосвязана с условиями формирования, может быть разделена на ряд подсистем.<sup>32</sup> А.Д. Шеремет, говоря о системе комплексного экономического анализа, подчеркивает трактовку системы как единого целого, включающего взаимосвязанные элементы<sup>33</sup>, и выделяет такие черты системы как целостность, взаимосвязь и взаимозависимость частей, наличие цели.<sup>34</sup>

Исходя из вышесказанного, автором предлагается принять определение системы как совокупности взаимосвязанных частей, представляющих единое целое. В качестве основного сущностного качества системы можно выделить целостность (как внутренне единство), которая достигается за счет наличия следующих характеристик:

- определенной сферы действия/применения;
- определенной цели, обеспечивающей упорядоченность действия;
- единых основ/принципов построения.

Международные стандарты финансовой отчетности как совокупность документов, регламентирующих требования к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации в финансовой отчетности, обладают всеми вышеперечисленными характеристиками целостной системы:

- они имеют определенную сферу действия;
- они имеют общую цель;

<sup>30</sup> Longman dictionary of contemporary english. – 2-d ed., Longman Group UK Limited, 1987, p. 1075.

<sup>31</sup> <http://ru.wikipedia.org>.

<sup>32</sup> Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент: Учебник. – 3-е изд. – М.: Гардарики, 2002. – С. 31.

<sup>33</sup> Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 17.

<sup>34</sup> Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002. – С. 136-150.

- существуют единые основы их построения.

Определим выделенные характеристики системы применительно к МСФО на основе официального текста данных стандартов.

## Сфера действия МСФО

Сферой действия МСФО, как уже отмечалось, является финансовая отчетность. Подтверждением этого является фактически прямое указание на область применения стандартов, содержащееся в Предисловии к МСФО (Preface to IFRSs, par. 9)<sup>35</sup>: «МСФО предназначены для применения к финансовой отчетности общего назначения и прочей финансовой отчетности всех ориентированных на прибыль предприятий (profit-oriented entities)».

В тексте Концептуальных основ также упоминается финансовая отчетность в качестве сферы применения (Framework, par.6)<sup>36</sup>. Поскольку сфера действия едина для всех стандартов, то можно говорить о том, что финансовая отчетность является сферой действия МСФО как системы. Заметим, при обсуждении сферы действия / применения МСФО можно выделить два вопроса:

- что представляет собой финансовая отчетность (данное понятие не является однозначным)?
- о финансовой отчетности каких предприятий идет речь?

## Цель МСФО

Цель МСФО как системы обусловлена их назначением: если это совокупность требований к финансовой отчетности, то такая финансовая отчетность должна быть для кого-то предназначена, удовлетворять чьи-то информационные потребности, быть кому-то полезной. Одной из задач Комитета по международным стандартам (IASCF), определяемых Конституцией (IASCF Constitution, par. 2), и повторяемых в качестве задач Совета по международным стандартам (IASB) в Предисловии к МСФО (Preface to IFRSs, par. 6)<sup>37</sup>, является: «разрабатывать в общественных интересах единый комплект высококачественных, понятных и применяемых глобальных учетных стандартов, которые требуют высококачественной, прозрачной и сравнимой информации, представляемой в финансовой отчетности, помогающей участникам мировых рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения».

Следовательно, в качестве цели стандартов выдвигается формирование такой информации в финансовой отчетности, которая помогает пользователям принимать экономические решения, то есть является полезной. Исходя из этого, можно говорить о том, что целью МСФО как системы является формирование финансовой отчетности, полезной для принятия экономических решений различным группам пользователей, при этом полезность отчетности будет определяться количеством и качествами информации, в ней содержащейся. Следует подчеркнуть, что постановка цели является ключевым моментом, определяющим построение системы в целом. Заметим, что в Концептуальных основах также затрагиваются вопросы потребностей пользователей и соответствующей цели финансовой отчетности.

<sup>35</sup> International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.

<sup>36</sup> Там же.

<sup>37</sup> Там же.

### Единые основы построения системы МСФО

Единые основы построения системы МСФО представляют собой совокупность структурных элементов, способствующих достижению выделенной цели. Концептуальные основы в качестве таких структурных элементов прямо определяют базовые предположения, на которых строится финансовая отчетность; качественные характеристики, необходимые для обеспечения полезности информации, содержащейся в финансовой отчетности; элементы финансовой отчетности, их критерии признания и виды оценки; концепции капитала и поддержания капитала. Следует подчеркнуть, что и сфера действия МСФО, и цель данных стандартов, и единые основы их построения в той или иной степени определены в Концептуальных основах. Это позволяет подтвердить авторское видение Концептуальных основ как базиса системы МСФО, и отметить, что выделенные характеристики системы МСФО лежат в основе логики формирования содержания Концептуальных основ.

Таким образом, трактовка МСФО как системы, базирующейся на Концептуальных основах, получает и содержательное обоснование с точки зрения теоретического содержания понятия «система».

В результате вышесказанного автором предлагается следующее общее определение Международных стандартов финансовой отчетности как системы: Международные стандарты финансовой отчетности – это система требований к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации в финансовой отчетности, предоставляемой различным заинтересованным пользователям и полезной им для принятия экономических решений, базирующаяся на единых Концептуальных основах, которая разрабатывается Комитетом по международным стандартам (IASCF).

Схематично понятие МСФО как системы представлено на рис. 1.



**Рис. 1. Международные стандарты финансовой отчетности как система**

В заключение обсуждения проблематики системной трактовки МСФО представляется необходимым затронуть также следующие проблемы:

- взаимосвязь системы МСФО с окружающей средой;
- адаптивность системы МСФО как стремление к состоянию равновесия;
- возможность логичной классификации/группировки стандартов на основе системной трактовки.

При трактовке МСФО как целостной, то есть обладающей внутренним единством, системы, следует понимать, что данная система является открытой – взаимосвязанной с другими системами, влияющей на них и испытывающей влияние с их стороны. В качестве взаимосвязанных с

системой МСФО областей можно выделить, в частности, систему корпоративного управления, систему финансов, систему аудита, систему оценки, систему статистики. Взаимоотношения между этими системами представляют собой отдельную проблему для исследования. Здесь автор считает необходимым подчеркнуть в целом важность комплексного взгляда на систему МСФО, что требует понимания ее взаимосвязей с другими системами. В качестве одного из свойств систем, упомянутых выше при рассмотрении различных точек зрения на понятие системы, была отмечена адаптивность – стремление к состоянию устойчивого равновесия. По мнению автора, данное свойство в большой степени присуще системе МСФО. В Концептуальных основах можно выделить комплекс противоречий на разных уровнях (на уровне цели, на уровне качественных характеристик и др.), находящее консенсуса между которыми обуславливает сбалансированность системы МСФО в целом.

Попытки классификации МСФО на основе различных признаков уже предпринимались в российской бухгалтерской литературе. Например, Ю.И.Проскуровская<sup>38</sup> предлагают две возможных классификации.

С точки зрения Ю.И. Проскуровской, первая классификация – классификация стандартов по их назначению – включает следующие три блока:

- стандарты, формирующие международные принципы бухгалтерского учета (МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 8);
- стандарты, регламентирующие состав и содержание финансовой отчетности (МСФО (IAS) 10, МСФО (IAS) 14, МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 29, МСФО (IAS) 30, МСФО (IAS) 31);
- стандарты, определяющие правила учета отдельных объектов (в том числе, МСФО (IAS) МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 7, МСФО (IAS) 15, МСФО (IAS) 21).

Существенными недостатками данной классификации, по нашему мнению, являются следующие:

- спорность выделения таких групп как первая и третья, поскольку ранее уже говорилось о том, что МСФО – это стандарты, регламентирующие не учет, а отчетность; кроме того, непонятно, что подразумевается под «международными принципами бухгалтерского учета», когда речь идет о стандартах, определяющих содержание финансовой отчетности (МСФО (IAS) 1) и подходов к формированию учетной политики и отражению ее изменений в результате выявленных ошибок (МСФО (IAS) 8);
- отсутствие логики группировки: например, МСФО (IAS) 1 попадает в первую группу, а это основной стандарт, регламентирующий содержание финансовой отчетности; МСФО (IAS) 7 попадает в третью группу, а он определяет содержание отчета о движении денежных средств;
- использование существенно устаревших данных: например, МСФО (IAS) 10 называется по тексту «Условные события, произошедшие после отчетной даты» (с английским переводом названия), а уже в 2003 году стандарт назывался «События, произошедшие после отчетной даты» (Events After the Balance Sheet)<sup>39</sup>; МСФО (IAS) 30 в 2005 году был заменен на МСФО (IFRS) 7 (хотя последний обязателен к применению с 1 января 2007 года).

Другая классификация, предлагаемая Ю.И. Проскуровской, – это классификация стандартов по экономическому содержанию, основанная на группировке экономических отношений (государство – организация; товаропроизводители – потребители и др.). Выделяются следующие группы:

<sup>38</sup> Проскуровская Ю.И. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие / Ю.И. Проскуровская. – М.: Омега-Л, 2007. – С. 50-53.

<sup>39</sup> International financial reporting standards 2003. – IASCF, 2003.

Таблица 1

**КЛАССИФИКАЦИЯ МСФО В ЗАВИСИМОСТИ ОТ  
РЕГЛАМЕНТАЦИИ ТРЕБОВАНИЙ К  
ФОРМИРОВАНИЮ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ**

- базовые стандарты учета, раскрывающие основополагающие принципы учета, учетной политики и финансовой отчетности;
- стандарты, регламентирующие учет операций, затрагивающих интересы государства и организации;
- стандарты, устанавливающие правила учета по вопросам, затрагивающим интересы партнеров по бизнесу;
- стандарты, направленные на учет операций внутри компаний;
- стандарты, регламентирующие учет затрат на оплату труда и пенсионное обеспечение;
- стандарты, отражающие отраслевую специфику;
- стандарты, рассматривающие правила ведения учетных операций, выражающих интересы государства и предпринимателей на международном уровне.

Однако, и в этой классификации неправомерно, на наш взгляд, акцентируется внимание на учете; неясно, в какую группу относится ряд стандартов, например, стандарты МСФО (IAS) 16 (основные средства), МСФО (IAS) 36 (обесценение активов), МСФО (IAS) 38 (нематериальные активы) и др.

Более того, ни та, ни другая классификация не иллюстрируют взаимосвязь стандартов с точки зрения МСФО как системы.

По мнению автора, именно системность трактовки МСФО дает возможность разработки достаточно логичной классификации или группировки стандартов. Поскольку система МСФО имеет определенную сферу действия – финансовую отчетность отчитывающегося предприятия, и нацелена на формирование финансовой отчетности, полезной различным пользователям для принятия решений, представляется целесообразным предложить классификацию стандартов по их направленности на формирование различных форм отчетности.

Согласно МСФО (IAS) 1 (par. 10)<sup>40</sup> полный набор финансовых отчетов состоит из:

- отчета о финансовом положении (баланса);
- отчета о совокупном доходе (включающем отчет о прибылях и убытках, если он выделяется как отдельная часть);
- отчета об изменениях в собственном капитале;
- отчета о движении денежных средств, примечаний, включая описание учетной политики.

Эти же отчеты упомянуты в Предисловии к МСФО (par. 11).<sup>41</sup> Соответственно, стандарты могут быть разбиты на группы исходя из того, с формированием какой из форм отчетности они связаны:

- отчетом о финансовом положении (балансом);
- отчетом о совокупном доходе;
- отчетом о движении денежных средств;
- отчетом об изменении собственного капитала или примечаниями.

При этом, необходимо выделить группу стандартов, задающих общие требования к отчетности в целом (или к специфическим ее видам, например к промежуточной отчетности). Также представляется возможным выделить как отдельную группу отраслевые стандарты, которые регламентируют вопросы, специфичные для отдельных отраслей, и не связаны напрямую с какой-либо из форм отчетности. Результаты такой классификации, предлагаемой автором, представлены в табл. 1. Данная таблица основана на списке стандартов, одобренных на 1 января 2008 г.

<sup>40</sup> International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.

<sup>41</sup> Там же.

Признаки классификации	Стандарты, относимые в группу
Общие требования к содержанию финансовой отчетности	МСФО (IAS) 1. Представление финансовой отчетности. МСФО (IAS) 27. Консолидированная и индивидуальная отчетность. МСФО (IAS) 29. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции. МСФО (IAS) 34. Промежуточная финансовая отчетность. МСФО (IFRS) 1. Первичное применение МСФО. МСФО (IFRS) 3. Объединения бизнеса
Требования к содержанию статей баланса	МСФО (IAS) 2. Запасы. МСФО (IAS) 16. Основные средства. МСФО (IAS) 17. Аренда. МСФО (IAS) 28. Инвестиции в ассоциированные компании. МСФО (IAS) 31. Доли в совместных предприятиях. МСФО (IAS) 32. Финансовые инструменты: представление информации. МСФО (IAS) 36. Обесценение активов. МСФО (IAS) 37. Резервы, условные обязательства и условные активы. МСФО (IAS) 38. Нематериальные активы. МСФО (IAS) 39. Финансовые инструменты: признание и оценка. МСФО (IAS) 40. Инвестиционная собственность. МСФО (IFRS) 2. Выплаты на основе акций (долевыми инструментами). МСФО (IFRS) 5. Нетекучие активы, предназначенные для продажи, и прекращенные операции
Требования к содержанию статей отчета о совокупном доходе	МСФО (IAS) 11. Строительные контракты (договоры подряда). МСФО (IAS) 12. Налоги на прибыль. МСФО (IAS) 18. Выручка. МСФО (IAS) 19. Вознаграждения работникам. МСФО (IAS) 21. Эффект изменений валютных курсов. МСФО (IAS) 23. Затраты по займам. МСФО (IAS) 33. Прибыль на акцию
Требования к содержанию отчета об изменениях в собственном капитале	МСФО (IAS) 8. Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки
Требования к содержанию отчета о движении денежных средств	МСФО (IAS) 7. Отчет о движении денежных средств
Требования к содержанию примечаний	МСФО (IAS) 10. События, произошедшие после отчетного периода. МСФО (IAS) 20. Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи. МСФО (IAS) 24. Раскрытие информации о связанных сторонах. МСФО (IAS) 26. Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам). МСФО (IFRS) 7. Финансовые инструменты: раскрытие информации МСФО (IFRS) 8. Операционные сегменты
Отраслевые стандарты	МСФО (IAS) 41. Сельское хозяйство МСФО (IFRS) 4. Договоры страхования. МСФО (IFRS) 6. Разведка и оценка минеральных ресурсов

К сожалению, и предлагаемая автором классификация не является безусловно однозначной. Это связано со следующими проблемами:

- тесная взаимосвязь форм отчетности, что приводит к тому, что те стандарты, которые задают требования к содержанию статей баланса, автоматически задают требования к содержанию статей других форм отчетности;
- в стандартах часто приводятся требования и к содержанию статьи в самом отчете, и к раскрытию требований в примечаниях;
- стандарты, имеющие ярко выраженную отраслевую специфику, выделены в отдельную группу, хотя они затрагивают те или иные формы отчетности для соответствующих предприятий.

Данные проблемы приводят к тому, что существует возможность дублирования стандартов в разных группах, или возможность несколько иного разбиения на группы. В предложенной классификации автор отнес стандарты в ту или иную группу исходя из их «основной», по его мнению, направленности, что не исключает иного подхода. В качестве таких иных возможностей можно привести следующие примеры:

- МСФО (IAS) 1 можно отнести и в группу стандартов, задающих требования к отчету о совокупном доходе, и в группу стандартов, задающих требования к отчету об изменении собственного капитала, так как в нем рассматриваются и эти вопросы;
- МСФО (IAS) 8 можно отнести и в группу стандартов, задающих общие требования к содержанию отчетности, и в группу стандартов, задающих требования к отчету о совокупном доходе, так как он регламентирует и общие подходы, и содержание отдельных статей в отчете о совокупном доходе;
- МСФО (IAS) 12 можно отнести и в группу стандартов, задающих требования к балансу, так как он основан на балансовом подходе к определению величины обязательств и активов в результате отложенных налогов;
- МСФО (IAS) 37 можно отнести и в группу стандартов, задающих требования к содержанию примечаний, так как он затрагивает и вопросы отражения в примечаниях условных активов и условных обязательств;
- МСФО (IAS) 39 можно отнести и в группу стандартов, задающих требования к отчету о совокупном доходе, так как он регламентирует и соответствующее отражение изменения оценок различных категорий финансовых инвестиций в различных статьях отчета о совокупном доходе;
- МСФО (IAS) 41 можно отнести и в группу стандартов, задающих требования к балансу, так как он предписывает порядок признания и оценки биологических активов; и т.д.

Боле того, даже такие традиционно «балансовые» стандарты, как МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства», могут быть продублированы в группе стандартов, задающих требования к отчету о совокупном доходе, поскольку представленные в них требования к содержанию балансовых статей автоматически регламентируют содержание статей отчета о совокупном доходе (отчета о прибылях и убытках) в части формирования себестоимости реализованной продукции (в том числе расходы на амортизацию, если они являются производственными расходами) или прочих расходов (расходы на амортизацию в случае, когда они являются управленческими или коммерческими расходами).

Тем не менее, несмотря на несовершенство предлагаемой классификации, она, на наш взгляд, позволяет проиллюстрировать взаимосвязь стандартов с точки зрения трактовки МСФО как системы.

Интересно отметить, что такой подход к классификации заложен в неявной форме и в ряде литературных

источников. В книге «Введение в международные стандарты финансовой отчетности» под ред. Л.З. Шнейдмана<sup>42</sup> уже в 1999 году оглавление было организовано следующим образом:

- общие вопросы подготовки финансовой отчетности;
- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет о движении денежных средств;
- раскрытие информации.

В издании КПМГ 2007-2008 года, предлагающем практическое руководство по МСФО<sup>43</sup>, оглавление представляет собой следующее:

- основы (концептуальные основы);
- общие вопросы, отдельные статьи баланса;
- отдельные статьи отчета о прибылях и убытках;
- особые темы;
- первое применение МСФО.

Исходя из этого, предлагаемая классификация стандартов, с точки зрения формирования требований к содержанию финансовой отчетности в целом и отдельных ее форм, представляется достаточно оправданной.

Таким образом, в настоящей статье была обоснована авторская трактовка МСФО как системы, базирующейся на Концептуальных основах, что позволяет лучше понимать данные стандарты и оценивать перспективы их практического применения.

#### Приложение 1

### Документы, включенные в сборник «Международные стандарты финансовой отчетности», ежегодно издаваемый Комитетом по международным стандартам, в редакции 2008 года.<sup>44</sup>

- Изменения в данном издании (Changes in this edition) – документ, представляющий краткий обзор изменений, внесенных в данное издание. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.
- Введение к данному изданию (Introduction to this edition) – документ, описывающий общую структуру Комитета по международным стандартам и процедуру принятия стандартов, а также дающий общий обзор документов, содержащихся в издании. До 2006 данный документ назывался просто «Введение». Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.
- Конституция Комитета по международным стандартам (IASC Foundation Constitution) – документ, детально описывающий структуру и регламентирующий правила функционирования Комитета по международным стандартам. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.
- Руководство по процедуре для Совета по международным стандартам (Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board (IASB)) – документ, детально описывающий организацию работы Совета по международным стандартам, в том числе, процедуру принятия стандартов. Впервые появился в издании 2007 года. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.
- Руководство по процедуре для Комитета по интерпретациям (Due Process Handbook for the International Financial Reporting

<sup>42</sup> Введение в международные стандарты финансовой отчетности. / Под. ред. проф. Л.З. Шнейдмана. – М.: PricewaterhouseCoopers, 1999.

<sup>43</sup> МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2007/8: В 2 ч. / Пер. с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.

<sup>44</sup> International financial reporting standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.

- Interpretations Committee (IFRIC)) – документ, детально описывающий организацию работы Комитета по интерпретациям, в том числе, процедуру принятия Интерпретаций, их статус и др. Впервые появился в издании 2008 года.
- Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности (Preface to International Financial Reporting Standards) – документ, излагающий цели Совета по международным стандартам и порядок его работы, а также объясняющий сферу применения, статус и временные рамки действия МСФО. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.
  - Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) – документ, устанавливающий концепции, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей, на базе которого разрабатываются Международные стандарты финансовой отчетности. Формально, не является обязательным при составлении финансовой отчетности, однако, в силу его значимости, а также включения ряда положений в текст стандартов, по существу обязателен к применению.
  - Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards) – собственно стандарты, разрабатываемые Советом по международным стандартам, и определяющие требования к содержанию финансовой отчетности. Данные стандарты включают в себя Международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards, IAS) (разработанные ранее действовавшим Комитетом по международным стандартам (IASC)) и Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards, IFRS) (разработанные Советом по международным стандартам (IASB), действующим в рамках нового Комитета по международным стандартам (IASCF)). И те, и другие стандарты имеют одинаковый статус, то есть являются обязательными при составлении финансовой отчетности. Отметим, что в начале большинства стандартов содержится раздел «Введение», в котором описываются основные причины принятия стандарта и основные внесенные в последнюю редакцию изменения; данный раздел служит информационным целям.
  - Интерпретации Международных стандартов финансовой отчетности (Interpretations) – документы, разъясняющие подходы к однозначному применению стандартов в определенных конкретных ситуациях, и разрабатываемые Комитетом по интерпретациям. Включают в себя Интерпретации (SIC), разработанные предшествующим Комитетом по интерпретациям, и Интерпретации (IFRIC), разработанные действующим Комитетом по интерпретациям. Должны быть одобрены Советом по международным стандартам. Являются обязательными при составлении финансовой отчетности.
  - Руководства по применению (Application Guidance) – документы, детальным образом предписывающие порядок применения стандарта. Существуют лишь для ряда стандартов, например, для МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 2, МСФО (IFRS) 3 и некоторых других. По статусу приравниваются к стандартам (в начале содержат фразу «являются неотъемлемой частью стандарта» (an integral part of the IFRS/Standard)), то есть являются обязательными при составлении финансовой отчетности.
  - Приложения, имеющие в начале фразу «являются неотъемлемой частью стандарта / интерпретации» (Appendixes – an integral part of the IFRS / the Interpretation) – документы, дополняющие текст стандарта/интерпретации или разъясняющие вопросы их применения. Существуют лишь для ряда стандартов/интерпретаций, например, Приложение А «Используемые термины» и Приложение В «Объединения бизнесов» к МСФО (IFRS) 1; Приложение А «Используемые термины» и Приложение В «Определение страхового контракта» к МСФО (IFRS) 4; Приложение «Примеры применения консенсуса» к Интерпретации (IFRIC) 2.
- Являются обязательными при составлении финансовой отчетности.
- Руководства по использованию<sup>45</sup> (Guidance on Implementing) – документы, представляющие способы и примеры возможного практического применения положений стандарта. Существуют лишь для ряда стандартов, например, разработаны руководства по использованию МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 1, МСФО (IFRS) 2, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IFRS) 5. Не являются обязательными при составлении финансовой отчетности.
  - Основы для выводов (Bases for Conclusions) – документы, описывающие причины и аргументы, в соответствии с которыми были приняты предписываемые или отклонены альтернативные решения проблем, рассматриваемых в конкретном стандарте. Существуют лишь для ряда стандартов, например, для МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 8, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 1, МСФО (IFRS) 2 и др. В некоторых из них, например, в Основах для выводов к МСФО (IFRS) 3, МСФО (IFRS) 4, содержится специальный отдельный раздел «Особые мнения», описывающий мнения несогласных членов Совета. Основы для выводов, как сопровождающие документы, существуют также для всех новых Интерпретаций (IFRIC). Не являются обязательными при составлении финансовой отчетности.
  - Иллюстративные примеры (Illustrative examples) – документы, содержащие примеры, иллюстрирующие применение требований стандарта в различных практических ситуациях. Существуют лишь для ряда стандартов, например, для МСФО (IAS) 19, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 3 и др.. Иллюстративные примеры, как сопровождающие документы, существуют также для некоторых новых Интерпретаций: Интерпретация ((IFRIC) 1; Интерпретация ((IFRIC) 4; Интерпретация ((IFRIC) 7 и др. Не являются обязательными при составлении финансовой отчетности.
  - Прочие приложения (Appendixes) – документы, служащие информационным целям. В конце большинства стандартов содержатся Приложения с названием «Поправки к другим МСФО» (Amendments to other IFRSs), в которых обычно указывается, что необходимые поправки были внесены в текст стандартов, публикуемых в данном сборнике. Практически ко всем стандартам также представляется информация об утверждении стандарта членами Совета. В качестве исключения можно привести пример МСФО (IAS) 11 и МСФО (IAS) 18, однако, это можно объяснить тем, что данные стандарты давно не пересматривались, и соответственно, форма представления информации несколько устарела. Кроме этого, следует упомянуть некоторые Приложения, которые содержат указание на то, что они не являются частью стандарта, и носят самостоятельное название (например, Приложения А и В к МСФО (IAS) 7, Приложение к МСФО (IAS) 18). Однако, по смыслу они аналогичны иллюстративным примерам и имеют аналогичную индексацию страниц<sup>46</sup>. Не являются обязательными при составлении финансовой отчетности.
  - Толковый словарь (Glossary of Terms) – документ, систематизирующий в алфавитном порядке термины, используемые в тексте стандартов. Для каждого термина дается

<sup>45</sup> С английского языка и «application guidance», и «guidance on implementing» могут быть переведены одинаково: «руководства по применению или использованию»; однако, в силу разного статуса данных документов, что является принципиальным, и различия в английском варианте, автором предложено первый перевести как «руководство по применению», а второй «руководство по использованию».

<sup>46</sup> В дополнении к номерам страниц в сборнике на английском языке страницы имеют индексацию в зависимости от того, о каком документе идет речь: страницы, содержащие текст стандарта, индексируются аббревиатурой и номером стандарта (например, IAS 1 или IFRS 5); в индексацию страниц, содержащих основы для выводов добавляется аббревиатура «BC» (например, IFRS 3 BC), руководства по использованию – «IG» (например, IFRS 4 IG), иллюстративные примеры – «IE» (например, IAS 12 IE).

определение и ссылка на соответствующий параграф стандарта или другого документа, в котором он используется. Не является обязательным при составлении финансовой отчетности.

### Литература

1. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. – М.: Бухгалтерский учет, 2008.
2. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 1997.
3. Вахрушина М.А., Мельникова М.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие / Под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Вузковский учебник, 2008.
4. Введение в международные стандарты финансовой отчетности / Под. ред. проф. Л.З. Шнейдмана. – М.: PricewaterhouseCoopers, 1999.
5. Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент: Учебник. – 3-е изд. – М.: Гардарики, 2002.
6. Гостева Л.Н. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.
7. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб: Бизнес-пресса, 2003.
8. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1999.
9. МСФО: точка зрения КРМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КРМГ. 2007/8: В 2 ч. / Пер. с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.
10. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. – 2-е изд. – М.: УРСС, 2001.
11. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., доп. – М.: Азбуковник, 1997.
12. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – 2-е изд., доп. и испр. – М.: ИНФРА-М, 2006.
13. Проскуровская Ю.И. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие / Ю.И. Проскуровская. – М.: Омега-Л, 2007.
14. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2004.
15. Учет по международным стандартам: Учеб. пособие / И.В. Аверчев, Е.Б. Герасимова, А.М. Гершун и др.; Под ред. Л.В. Горбатовой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2005.
16. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности – International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards: учебник / В.Т. Чая, Г.В. Чая; Под общ. ред. В.Т. Чая и Н.А. Боновой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2008.
17. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002.
18. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО. – М.: Бухгалтерский учет, 2003.
19. Агошкова Е.Б., Ахлибинский Б.В. Эволюция понятия системы // Вопросы философии. – 1998. – №7 // <http://www.metodolog.ru/00306/00306.html>.
20. Л. Фон Берталанфи Общая теория систем – критический обзор. L. von Bertalanffy, General System Theory—A Critical Review, «General Systems», vol. VII, 1962, p. 1–20. Перевод Н. С. Юлиной – <http://macroevolution.narod.ru/bertalanfi.htm>.
21. International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.
22. Longman Dictionary of Contemporary English. – 2-d ed., Longman Group UK Limited, 1987.
23. <http://ru.wikipedia.org>.

### Ключевые слова

Международные стандарты финансовой отчетности, МСФО, финансовая отчетность, Концептуальные основы, система, пользователи финансовой отчетности, информационные потребности, базовые предположения, качественные характеристики финансовой отчетности, элементы финансовой отчетности, критерий признания, виды оценки, классификация международных стандартов.

*Соловьева Ольга Витальевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность волпосов, затрагиваемых в настоящей статье, обусловлена необходимостью понимания содержания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), что связано с расширением их использования в России. Системная трактовка МСФО имеет принципиальное значение как с точки зрения развития теории, так и с точки зрения оценки возможностей практического применения МСФО.

В статье получила обоснование авторская трактовка МСФО как системы, базирующейся на Концептуальных основах, с формальной и с содержательной позиций. Автором выделены три характеристики, обосновывающие системность МСФО, которые определяются Концептуальными основами, выступающими в качестве системообразующего фактора данной системы:

- единая сфера действия (финансовая отчетность отчитывающихся предприятий);
- единая цель (формирование финансовой отчетности, полезной различным группам пользователей для принятия решений);
- единые основы построения (структурные элементы, в том числе базовые предположения, качественные характеристики, элементы финансовой отчетности и другие).

Особый научный и практический интерес представляет предложение авторское определение МСФО как системы. Также следует отметить комплексный взгляд автора на систему МСФО, включающий взаимосвязь с другими экономическими системами; приведенную в работе классификацию стандартов на основе системной трактовки.

Изложение рассматриваемых проблем отличается логичностью, текст сопровождается иллюстративными материалами. Выводы автора представляются в достаточной степени аргументированными.

Вышеизложенное позволяет рекомендовать статью Соловьевой О.В. к публикации.

*Шеремет А.Д., д.э.н., профессор, зав. кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова*

## 2. THEORY OF ACCOUNTING AND AUDIT

### 2.1. INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AS THE SYSTEM

O.V. Solovyeva, Associate Professor Accounting Department, Economic Faculty

*Moscow State University*

The article considers the author's treatment of the International Financial Reporting Standards (IFRSs) as the integral system based on the unified conceptual Framework. Such treatment helps to understand these standards better and realise the possibilities of their practical implementation.

The treatment of IFRSs as the system is argued from:

- the formal position – on the basis of the IFRSs official English text;
- the substantial position – on the basis of the analysis of the term «system» theoretical substance.

The author specified three characteristics supporting the treatment of IFRSs as the system:

- unified scope – financial statements of a reporting entity;

- unified objective – preparation of the financial statements useful to a wide range of users in making economic decisions;
- unified formation bases – structural components including underlying assumptions, qualitative characteristics, elements of financial statements, their recognition criteria and measurement bases.

The above characteristics call forth the conceptual Framework logic as well.

The definition of IFRSs as the system was offered as the result of the author's research. It was stressed there is a necessity of a complex view at the IFRS system, because the system is open, connected with other external systems: corporate governance, finance, audit, valuation, etc. The adaptability quality (tendency to equilibrium) inherent to the IFRS system, from the author's point of view, was noted. The possibilities of IFRSs classification on the basis of system treatment were illustrated, and author's classification based on use of the standards in preparation of the particular statements was offered.

### Literature

1. O.A. Ageeva International Financial Reporting Standards: Schoolbook. – M.: Izd-vo «Buhgaltersky uchet», 2008.
2. M.I. Bakanov, A.D. Sheremet Theory of Economic Analysis. – 4-th ed. – M.: Finansy i statistika, 1997.
3. M.A. Vakhrushina, M.A. Melnikova, N.S. Plaskova International Standards of Accounting and Financial Reporting: Schoolbook / scientific editor M.A. Vakhrushina – M.: Vuzovskiy uchebnyy, 2008.
4. Introduction to International Financial Reporting Standards. / scientific editor Prof. L.Z. Shneydman – M.: PricewaterhouseCoopers, 1999.
5. O.S. Vikhansky, A.I. Naumov Management: Textbook – 3-d ed. – M.: Gardariki, 2002.
6. L.N. Gosteva International Financial Reporting Standards: Schoolbook for universities. – M.: UNITI-DANA, 2005.
7. T.N. Malkova Theory and Practice of International Accounting: Schoolbook. – 2-d ed. – SPb: Izdatelsky dom «Biznespressa», 2003.
8. International Financial Reporting Standards 1999: Russian Edition. – M.: Askeri-ACCA, 1999.
9. IFRS: KPMG point of view. Practical Guidance for International Financial Reporting Standards prepared by KPMG. 2007/8: In 2 parts / Transl. from Engl. – 4-th ed. – M.: AlpinaBusiness Books, 2008.
10. O.E. Nikolaeva, T.V. Shishkova International Financial Reporting Standards: Schoolbook. 2-d ed. – M.: URSS, 2001.
11. S.I. Ogjegov, N.J. Shvedova. Russian Explanatory Dictionary: 80000 words and expressions / Russian Academy of Science. Institute of Russian Language named after V.V. Vinogradov. – 4-th ed., added. – M.: Azbukovnik, 1997.
12. V.F. Paliy International Standards of Accounting and Financial Reporting: Textbook. – 2-nd ed. – M.: INFRA-M, 2006.
13. J.I. Proskurovskaya International Financial Reporting Standards: Schoolbook. – Moscow: Omega-L, 2007.
14. O.V. Solovyeva International Practice of Accounting and Reporting: Textbook. – M.: INFRA-M, 2004.
15. Accounting According International Standards: Schoolbook. / I.V. Averchev, E.B. Gerasimova. A.M. Gershun and others; scientific editor L. Gorbatova.– 4-th ed. – M.: Izdatelsky dom «Buhgaltersky Uchet», 2005.
16. V.T. Chaya International Financial Reporting Standards: International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards: textbook / V.T. Chaya, G.V. Chaya; general editors V.T. Chaya and N.A. Bronevaya – 2-nd ed. – M.: KNORUS, 2008
17. A.D. Sheremet Theory of Economic Analysis: Textbook. – M.: INFRA-M, 2002.
18. L.Z. Shneydman How to Use IFRS. – M.: Izd-vo «Buhgaltersky uchet», 2003.
19. E.B. Agoshkova, B.V. Akhlibininsky Evolution of the notion of the system. – Voprosy filosofii, №7, 1998. – <http://www.metodoog.ru/00306/00306.html>.
20. L. von Bertalanffy, General System Theory–A Critical Review, «General Systems», vol. VII, 1962, p. 1–20. translation N.S. Ulina – <http://macroevolution.narod.ru/bertalanfi.htm>.
21. International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008. – IASCF, 2008.
22. Longman Dictionary of Contemporary English. – 2-d ed., Longman Group UK Limited, 1987.
23. <http://ru.wikipedia.org>.

### Keywords

International Financial Reporting Standards, IFRS, financial statements, conceptual Framework, system, users of financial statements, information needs, underlying assumptions, qualitative characteristics of financial statements, elements of financial statements, recognition criteria, measurement bases, classification of international standards.