

УДК 331.91

М. Д. БАЛТАБЕКОВ,
*магістр професійної бухгалтерії,
підприємець
(Сідней, Австралія)*

АВСТРАЛІЙСЬКИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВИЗНАЧЕННЯ АКТИВУ В МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто роль і місце активу у фінансово-економічному становищі підприємства, показано еволюцію визначення активу в австралійській та міжнародній теорії та практиці, висвітлено діяльність Австралійської ради з бухгалтерських стандартів у розвитку сучасних уявлень про те, яким має бути визначення активу.

Ключові слова: економіка, бухгалтерія, актив, Австралійська рада з бухгалтерських стандартів, Міжнародна рада з бухгалтерських стандартів, визначення активу.

MARK BALTABEKOV,
*Master of Professional Accounting,
Self-employed
(Sydney, Australia)*

FINANCIAL ACCOUNTING METHODOLOGY AND DEFINITION OF ASSET: AUSTRALIAN AND INTERNATIONAL PERSPECTIVES

This article analyses the role of an asset in economic performance of a business and shows the process of evolution of the definition of an asset under the standard-setting activity of Australian Accounting Standards Board and International Accounting Standards Board and how this activity makes effect on contemporary views in regards to the definition of an asset.

Keywords: economy, financial accounting, asset, Australian Accounting Standards Board, International Accounting Standards Board, definition of asset.

Головним спеціалізованим органом з розвитку бухгалтерських стандартів в Австралії є Австралійська рада з бухгалтерських стандартів (Australian Accounting Standards Board – AASB). Згідно з інформацією, розміщеною на офіційному сайті організації, до кола її прямих обов'язків входить розвиток раціональних і єдиних для всіх бухгалтерських стандартів, які здатні відображати прозору, достовірну й необхідну інформацію, що міститься у фінансовій звітності. Дані стандарти у цілому поширюються не тільки на компанії, які ведуть бізнес, але й на організації, що не мають на меті одержання прибутку, а також на державний сектор. Встановлювані в такий спосіб стандарти задають норми, за якими економічні операції підприємства повинні фіксуватися в бухгалтерських документах, а фінансова інформація у визначеній формі доноситися до інвесторів, позикодавців, менеджерів та інших заінтересованих осіб. При цьому самі бухгалтерські

© Балтабеков Марк Дулатович (Baltabekov Mark), 2018; e-mail: markbalta@hotmail.com.

стандарти не становлять єдиного зведення правил. Це, скоріше, ряд прийнятих уповноваженим органом документів, що конкретизують, як трансакції мають записуватися на практиці. Наприклад, метою бухгалтерського стандарту про консолідовану фінансову звітність (AASB 10 Consolidated Financial Statements) є встановлення принципів підготовки і подання консолідованих фінансових звітів, якщо якась компанія здійснює контроль у відношенні однієї чи відразу кількох компаній. Предмет розгляду другого стандарту, а саме в галузі розвідування мінеральних ресурсів (Accounting Standard AASB 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources), – відображення у фінансових звітах витратної частини у сфері розвідки та оцінки покладів мінеральних ресурсів до придбання прав на їх розробку.

Проте AASB не тільки ухвалює документи практичного характеру. До компетенції цього органу входить затвердження правил, які встановлюють теоретичні принципи бухгалтерського обліку. Провідним документом тут є так звані “Основні положення для підготовки і розкриття фінансових звітів” (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) (далі – Основні положення), які були прийняті у 2004 р. і базуються здебільшого на документі, що має аналогічну назву і був ухвалений Міжнародною радою з бухгалтерських стандартів (International Accounting Standards Board – IASB) ще в 1989 р. Як записано в Основних положеннях, вони не є бухгалтерськими стандартами і не можуть безпосередньо використовуватися в описі й оцінці фінансових операцій. Цікаво, що в разі суперечності між Основними положеннями і бухгалтерськими стандартами останні матимуть пріоритетну силу, хоча перші виступають як основа для розробки майбутніх австралійських стандартів і перегляду вже існуючих*.

Які ж головні концепції зумовлюють суть Основних положень? Як записано у ст. 5 цього документа, вони встановлюють:

- а) цілі фінансових звітів;
- б) якісні характеристики, які забезпечують релевантність інформації у фінансових звітах;
- в) визначення елементів фінансових звітів, їх визнання і грошову оцінку;
- г) концепцію капіталу та управління ним.

Для нас інтерес становить пункт, у якому йдеться про складові фінансових звітів, оскільки **мета статті** – проаналізувати такий їх елемент, як актив, котрий, поряд з пасивами, залишковим майном, доходами і витратами, формує головний зміст фінансових звітів підприємства. Актив як такий найповніше виявляє себе у так званій балансовій відомості (Balance sheet), де відображено фінансово-економічний стан організації на певну дату. Інші її елементи – це пасиви і залишкове майно. Аналіз цих трьох елементів дозволяє зрозуміти, наскільки наявний бізнес є стійким у фінансовому плані, які матеріальні ресурси він має, які у нього є заборгованості та найголовніше – чим він володіє.

Очевидно, що з усіх елементів фінансової звітності саме актив є найважливішим для функціонування підприємства, оскільки він лежить в основі матеріально-технічної бази будь-якої організації. Адже, якщо навіть у випадку перевищення пасивів компанія здатна здійснювати необхідні комерційні процеси, то повна відсутність активів практично унеможливує ведення бізнесу. З цієї точки зору, в

* Див., наприклад, ст. 3 Основних положень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/Framework_07-04_COMPjun14_07-14.pdf.

теорії бухгалтерського обліку вкрай важливо дати чітке визначення активу і з'ясувати, які бухгалтерські рядки включатимуться до нього. Від цього прямо залежать корисність фінансового аналізу для існуючих і потенціальних інвесторів, а також достовірність оцінка економічного стану бізнесу в цілому.

Слід розуміти, що в англійському науковому середовищі не склалось єдиної думки про те, чим є актив, і різні дослідники мають досить варіативні уявлення про його природу. Одні визначають актив як економічні ресурси, використовуваний підприємством для проведення своєї діяльності. Інші, як, наприклад, Дж. Сазерленд у своїй книзі "Основні концепції в бухгалтерському обліку і фінансах" [1], розглядають актив як об'єкт чи визначене право, яке має економічну цінність і перебуває під контролем фізичної або юридичної особи. Упорядники Оксфордського словника бухгалтерських термінів під активом розуміють будь-який об'єкт, який має чи не має фізичних властивостей і являє собою економічну цінність для власника*.

Проте для практичної роботи орієнтиром є не думки теоретиків, а в першу чергу визначення активу, яке міститься в офіційних нормативних документах. Оскільки Основні положення формують головні правила, які встановлюють теоретичні концепції в австралійській бухгалтерській системі, поняття активу найповніше розкривається саме в них. Згідно з Основними положеннями, актив — це "ресурс, який перебуває під контролем організації і виник у результаті подій, які мали місце в минулому, щодо якого очікується одержання економічних вигід у майбутньому"**. Виходячи з цього, активом може бути автомобіль, яким компанія користується для ведення бізнесу, кошти на банківському рахунку або передплата за оренду офісу. До активів також зазвичай відносять споруди, обладнання, товари, нерухомість, акції, боргові розписки та багато іншого. Працівники не є активом, оскільки у відношенні до них фірма не має достатнього контролю.

Слід зазначити, що в теорії бухгалтерського обліку контроль не передбачає обов'язкового права володіння. Для цілей фінансової звітності набагато важливішим є те, хто одержує економічні вигоди від активу, а не хто ним володіє на юридичних підставах. У цьому зв'язку хороший приклад наводять автори австралійського підручника "Бухгалтерський облік" [2], які вказують, що коли бізнес-структура взяла в довгострокову оренду який-небудь актив, то всі економічні вигоди і відповідальність за користування ним належатимуть орендарю, а не юридичному власнику, і бухгалтер при складанні фінансової звітності керуватиметься економічним, а не юридичним сенсом оренди. Для нього слово "контроль" має більше значення, ніж слово "володіння".

Проте дуже важливо зрозуміти, що становить внутрішню природу контролю і чим він характеризується? Частково відповідь на це запитання дає ст. 57 Основних положень, згідно з якою "...для доказів існування активу юридичне володіння є необов'язковим..., і хоча здатність одержання економічних вигід зазвичай впливає з юридичних правомочностей, об'єкт все ж може задовольняти визначенню активу і у випадку їх відсутності"***. Іншими словами, за Основни-

* Oxford Dictionary of Accounting. — 3rd ed. — Oxford University Press, 2005.

** Англійською дане визначення звучить так: "An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity" (див. п. (а) ст. 49 Основних положень [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/Framework_07-04_COMPjun14_07-14.pdf).

*** [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/Framework_07-04_COMPjun14_07-14.pdf.

ми положеннями, контроль передбачає в першу чергу фактичне використання активу організацією з метою одержання економічних вигід. Проте, на наш погляд, дану характеристику не можна визнати вичерпною, оскільки вона повною мірою не пояснює сутності контролю, постулюючи тільки заперечення обов'язковості юридичного володіння. Водночас професор Мельбурнського королівського технологічного університету (RMIT) К. Діген, на нашу думку, дає більш обґрунтоване і містке визначення: "...Під контролем необхідно розуміти здатність організації одержувати від активу вигоди і регулювати доступ до них для "третьох" осіб" [3, р. 200].

Під регулюванням доступу мається на увазі насамперед можливість ексклюзивного використання організацією активу. Сенс цієї концепції в тому, що ті чи інші об'єкти, наприклад дороги загального користування, не можуть бути активами організації, оскільки вона не має права забороняти іншим їх вільно використовувати. Більше того, дане визначення, на нашу думку, крім усього іншого, імпліцитно передбачає й пріоритет фактичного контролю перед юридичною сутністю.

Повернемося до визначення активу, наведеного в Основних положеннях. У ньому легко побачити головні умови, яким актив має відповідати:

- 1) актив являє собою ресурс, контрольований організацією;
- 2) контроль над активом здобуто в результаті минулих подій;
- 3) очікується одержання економічних вигід у майбутньому.

Не заперечуючи значущості перших двох пунктів, ми вважаємо, що третя умова потребує певного коригування, оскільки в ній присутнє слово "очікується", яке за своєю смисловою природою є досить суб'єктивною категорією. По суті, подібна умова фактично ставить питання про відповідність активу визначенню залежно від особистої думки власника бізнесу. Так, якщо власник очікує одержати від активу економічні вигоди у будь-якій формі, то він може фігурувати в балансовій відомості саме як актив, а якщо не очікує, то як актив він не сприймається, оскільки формально не задовольняє даному визначенню. Це породжує масу проблем, пов'язаних з тим, що один і той самий актив або може оцінюватись як такий, або не може – залежно від очікувань конкретної людини. Оскільки очікування можуть змінюватись, може змінюватись і статус самого активу. Тим самим здійснюється явно непотрібний вплив на зміст балансової відомості, коли актив то з'являтиметься в ній, то зовсім зникатиме.

На цю проблему звернув увагу і Фонд з міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS Foundation), який базується в Лондоні. У 2013 р. він сформував порядок денний для спеціального обговорення на засіданні "круглого столу" визначень активів і пасивів, а також питань їх визнання*. На обговорення було внесено чотири пункти:

- 1) визначення активу і пасиву;
- 2) розробка керівництва з визначення пасиву, а саме зобов'язань, які можуть виникнути за конкретних обставин у процесі проведення організацією своєї діяльності;
- 3) критерії визнання активів і пасивів;
- 4) критерії скасування визнання активів і пасивів.

Для нас інтерес становлять рішення "круглого столу" тільки щодо активів, причому виключно питання їх визначення, а не визнання. Слід також мати на

* Офіційна назва "круглого столу" – Conceptual Framework Round-table Meeting.

увазі, що порядок денний не був простим переліком пропонованих до обговорення питань, а містив їх детальні пояснення. Наприклад, коли йшлося про актив, то вказувалося, що наявне його визначення (яке повністю збігалося із закріпленим в Основних положеннях 2004 р.) зарекомендувало себе як надійний інструмент для розробки бухгалтерських стандартів протягом багатьох років і, відображаючи процеси реального світу, слугувало досить зрозумілим способом оцінювання фінансової інформації всіма заінтересованими особами. Утім, як було заявлено в порядку денному, його можна було, на думку IASB, посилити двома основними напрямками: а) за активом як економічним ресурсом треба визнати здатність генерувати вигоди, при цьому сам актив економічною вигодою не є; б) більш глибоко вивчити питання, як на визначення активу діє феномен невизначеності, яка впливає з слова "очікується".

Доречно зазначити, що на засіданні "круглого столу" обговорювався дещо інший аспект проблеми, пов'язаної з словом "очікується", ніж той, який розглядаємо ми. Це дістало відображення і в порядку денному, в якому вказується, що головне питання полягає в тому, що хоча існує визначення і містить концепцію очікуваних вигід, але зовсім незрозуміло, який мінімальний рівень ймовірності їх одержання передбачається і чи повинен він бути взагалі. І якщо цей рівень не можна встановити, то чи треба прийняти якийсь узагальнений показник, який би враховував найрізноманітнішу кількість вигід, які зазвичай одержує бізнес на практиці?

Розмірковуючи подібним чином, автори порядку денного у підсумку запропонували виключити концепцію очікуваних вигід. Вони вказали на те, що коли залишити без змін це визначення, то, очевидно, доведеться встановлювати мінімальний рівень ймовірності одержання вигід, а цього IASB робити не хоче. У порядку денному потім зазначалося, що в окремих ситуаціях можна не визнавати ті чи інші активи як такі, якщо буде встановлено зовсім невисоку ймовірність одержання економічних вигід, але це буде проблемою, скоріше, визнання активу, а не його визначення.

Що стосується першого напрямку, то в порядку денному у цьому зв'язку безпосередньо не зафіксовано якоїсь проблеми, просто наголошується, що за активом як економічним ресурсом у новому визначенні треба закріпити здатність генерувати економічні вигоди, але сам актив при цьому не є тотожним до них. З нашої точки зору, варто погодитися, що актив сам по собі не є тим, що ми називаємо економічними вигодами. Свого часу на цей момент звертав увагу вже згаданий нами К. Діген, який говорив, що слід проводити чітке розмежування між економічними вигодами та їх джерелом — якимось об'єктом чи правом. Продовжуючи цю думку, він заявляв, що суть визначення активу насправді спрямована не на джерело, а на вигоди. Таким чином, актив фігуруватиме у фінансових звітах тільки за ймовірності одержання економічних вигід, а в разі відсутності останніх він активом жодною мірою не буде [3, р. 199].

Тут треба зробити невеличкий відступ і глибше розглянути дане питання, яке тільки здається простим. Відоме ототожнення економічних вигід і активу існувало ще порівняно недавно, хоч і не на міжнародному рівні, але, принаймні, в Австралії. Так, у 1995 р. було офіційно прийнято "Виклад бухгалтерських концепцій 4. Визначення і визнання елементів фінансової звітності" (Statement of Accounting Concepts 4. Definition and Recognition of the Elements of Financial

Statements). Як можна зрозуміти з назви, даний документ мав теоретичний характер і був скасований у 2004 р., після ухвалення Основних положень. Актив у ньому визначався як “майбутні економічні вигоди, які перебувають під контролем організації і виникли в результаті операцій та подій, що мали місце в минулому” *. Ідеї про своєрідну тотожність активів й економічних вигід свого часу дістали втілення і в працях певної частини теоретиків. Так, коментуючи визначення активу, яке міститься в Основних положеннях, австралійські дослідники Г. Пірсон і А. Рамзай вибудовують свою логіку міркувань. Вони говорять, що автомобіль, будучи активом, є таким не завдяки фізичним властивостям, а завдяки здатності генерувати економічні вигоди за рахунок надання транспортних послуг організації. Боргові розписки по раніше відвантажених товарах є активами не тому, що вони встановлюють певне право, а тому, що здатні надавати економічні вигоди у формі припливу коштів. Гроші, у свою чергу, також виступають активами, які продукують економічні вигоди через свою купівельну спроможність. Отже, актив – це не що інше, як економічні вигоди, а джерело цих вигід саме по собі активом не є [4, р. 49].

Треба сказати, що і на концептуальному рівні можливими є певні сценарії, коли створюється видимість, начебто актив та економічні вигоди є схожими за суттю, особливо в тих випадках, коли актив генерує вигоди, які в теорії та на практиці самі є активами. Наприклад, акції здатні продукувати дивіденди в грошовій формі, але кошти, з огляду на свою природу, є різновидом активів. Коли компанія або фізична особа на свій банківський рахунок одержує приплив готівки від виплати дивідендів, то створюється відчуття, нібито економічні вигоди збігаються з тим, що ми називаємо активом. Аналогічне враження може скластись, якщо розглядати навіть ті явища, за яких вигоди мають немонетарний характер. Так, дві сторони можуть укласти договір про обмін товарами, але товари, що надходять, можна трактувати не тільки як приплив економічних вигід, але й як актив.

Проте такі уявлення, на нашу думку, є помилковими, і головну ваду цієї концепції ми вбачаємо в тому, що актив для організації є таким, лише перебуваючи під її реальним контролем. Економічні ж вигоди не завжди повинні контролюватися компанією. Знову звернемося до прикладу з дивідендами і докладніше розглянемо механізм їх виплати. Ухвалення рішень про суми до виплати, відповідні розпорядження менеджменту, переказ коштів з одного банку в інший, фізичні дії працівників банків з проведення необхідних операцій – все це і становить процес припливу економічних вигід. На ці процеси власник акцій не справляє жодного впливу і не контролює їх. Поява ж коштів на банківських рахунках власника ставить їх під його розпорядчу владу, і саме тут економічні вигоди у вигляді дивідендів перетворюються на повноцінний актив. Таким чином, хоча деякі види активів і здатні генерувати нові активи, але насправді й вони змушені попередньо проходити крізь “зону” економічних вигід.

Більше того, існують економічні вигоди, які в активи трансформуватися не можуть через свою природу; в першу чергу йдеться про одержання різних послуг за передплатою. Отже, економічні вигоди можна віднести до єдиного класу явищ, хоча останні є досить неоднорідними і являють собою широкий ряд усіляких

* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC4_3-95.pdf. – Р. 13.

можливих ситуацій, тому є цілком логічним, що в Основних положеннях 2004 р. при визначенні активу відмовилися ставити знак рівності між ним та економічними вигодами.

Деякі дослідники не підтримають нас і вкажуть, що, погоджуючись з тим, що економічні вигоди начебто не завжди перебувають під контролем організації, ми одночасно суперечимо словам К. Дігена про те, що контроль означає здатність компанії отримувати від активу вигоди і регулювати доступ до їх одержання для "третіх" осіб. Проте насправді сенс його слів не в тому, що організація завжди і за будь-яких обставин здатна здійснювати контроль над процесом припливу економічних вигід, а зовсім в іншому. Коли К. Діген говорить про здатність отримувати вигоди, то в даному випадку він має на увазі контроль над напрямом їх потоку. Напрямок потоку означає, на чію користь відбувається генерація, і хто, врешті-решт, є одержувачем вигід. З цієї точки зору, контроль над активом належить тому, хто здатен призначати на свій розсуд своєрідних бенефіціарів. Якщо, наприклад, якась особа має акції, то дивіденди від них можуть виплачуватися тільки тим особам, яких він назве. І саме власник має право змінювати кількість бенефіціарів і виплачувані суми в будь-який момент на свій розсуд, у тому числі призначаючи єдиним бенефіціаром тільки себе. Тому, з нашої точки зору, поняття контролю над активом слід інтерпретувати як контроль над напрямом руху економічних вигід. Це досить чітко виявляє дихотомію між активом і економічними вигодами, оскільки над останніми, залежно від ситуації, контролю може і не бути. Актив же завжди перебуває під контролем організації, адже це одна з умов його існування.

На засіданні "круглого столу" було запропоновано винести на розгляд експертів таке визначення: "Актив – це економічний ресурс, який перебуває під контролем організації і виник у результаті подій, які мали місце в минулому" *. Додатково було розкрито й поняття економічного ресурсу: "Право або інше джерело цінностей, яке здатне генерувати економічні вигоди" **. Як легко помітити, подібний підхід передбачає існування дещо ускладненої структури, коли поняття активу фактично дається не через одне, а через два визначення. При цьому експерти визнали достатнім, якщо ресурс задовольнятиме поняттю активу вже за фактом потенціальної спроможності виробляти економічні вигоди, незважаючи на питання про особисті очікування. Також у запропонованому визначенні було усунуто логічне непорозуміння із словом "майбутнє", оскільки це може призводити до відмови ідентифікувати той чи інший ресурс як актив, якщо він не обіцяє припливу вигід у майбутньому, але при цьому приносить їх у поточному фінансовому періоді.

Неважко помітити, що запропоноване визначення підготувало істотне посилення і в іншому аспекті порівняно з нинішньою дефініцією за рахунок запровадження концепції права або сукупності прав, які надають можливість одержувати економічні вигоди. З цього приводу в одній із статей, присвячених аналізу деяких аспектів проекту Основних положень IASB 2015 р., висловлюється думка, що така ідея може мати помітні наслідки для запису бухгалтерських операцій, оскільки зміщує сприйняття активу як переважно фізичного об'єкта у

* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-JULY-2013/Documents/AP3%20London-%20asset%20and%20liability%20definitions%20recognition%20and%20Derecognition.pdf>. – Р. 4.

** Там же.

сферу його сприйняття як існуючого права. Якщо подібне зміщення відбудеться, то орендоване обладнання, яке раніше записувалося в балансовій відомості як майновий комплекс, тепер доведеться записувати як право мати дане обладнання на балансі фірми. Проте при цьому сам автор зазначає, що в проекті Основних положень IASB 2015 р. обумовлюється, що опис права чи сукупності прав як фізичного об'єкта нерідко сприяє більш достовірному розумінню на практиці [5].

До 2015 р. IASB підсумував пропозиції всіх заінтересованих сторін і підготував проект (Exposure Draft) Основних положень (Conceptual Framework for Financial Reporting 2015). IASB прагнув не тільки розробити більш сучасну рамкову концепцію для прийняття бухгалтерських стандартів, але й внести додаткову ясність у деякі важливі теоретичні принципи бухгалтерської звітності, а також оголосив, що, оскільки даний документ є проектом, він виноситься на активне обговорення, яке в майбутньому трансформується в консолідовану позицію експертів перед ухваленням остаточного варіанта. Визначенню активу було приділено особливу увагу, хоча воно багато в чому відтворило колишнє формулювання, запропоноване ще у 2013 р. Згідно з цим документом, на розгляд було винесено таке визначення: “Актив – це економічний ресурс, який перебуває під контролем організації та виник у результаті подій, які мали місце в минулому. Економічний ресурс – це право, здатне генерувати економічні вигоди” *. Таким чином, у ньому збереглося попереднє трактування, яке складалося з двох визначень, але разом з тим з визначення поняття економічного ресурсу були вилучені слова “інше джерело цінностей”. У даній редакції економічний ресурс виступає тільки в одній якості – виключно як право, і жодним іншим джерелом цінностей він більше не є. Отже, право в новому проекті визнається єдиним джерелом цінностей, яке визначає сутність економічного ресурсу.

На перший погляд, таке рішення є сумнівним, оскільки створюється враження, що за рамками визначення залишився такий актив, як гудвіл. Але насправді подібні аргументи є безпідставними. Зокрема, виключення виразу “інше джерело цінностей” було зумовлено побоюваннями, що даний вислів можна невиправдано широко тлумачити на практиці і під визначення активу будуть підведені ті явища економічної дійсності, які активами бути не можуть. Далі, для того щоб уникнути проблем з активами типу гудвіл та подібними до нього, було прийнято рішення, що термін “право” не інтерпретуватиметься тільки в юридичному значенні і йому відводиться більш широка сфера застосування, а саме – здатність на ексклюзивній основі мати актив і попереджувати доступ до нього з боку сторонніх організацій.

У ході роботи над проектом декілька експертів висловили незгоду з ідеєю окремого визначення економічного ресурсу і навіть узагалі заперечували необхідність внесення змін в існуюче визначення. На їхню думку, сутність активу повинна виражатися тільки через одне визначення, оскільки подвійна конфігурація необов'язково передбачає її краще розуміння і бухгалтер-практик не повинен аналізувати відразу два визначення. Більше того, наявне визначення, в якому вживаються аналогічні терміни, не дуже відрізняється від запропонованого формулювання, але вигідно виокремлюється певною логічністю. До того ж, три-

* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf. – Р. 40.

валий час воно не викликало особливих проблем на практиці. Втім, IASB на-поліг не тільки на внесенні змін, але й на подвійному визначенні, оскільки було необхідно підкреслити природу активу в першу чергу як економічного ресурсу, а не як сукупності економічних вигід, які він здатен виробляти.

Треба сказати, що діяльність IFRS Foundation та IASB прямо впливає на роботу австралійських органів у цій сфері. Ще в грудні 2013 р. AASB вніс зміни в Основні положення 2004 р., спираючись на прийнятий IASB новий проект Основних положень 2010 р. Він не стосувався питань визначення активу, але здійснив імплементацію нових розпоряджень щодо цілей загальної фінансової звітності та якісних характеристик фінансової інформації, що надається. Іншими словами, очікуючи нових змін з боку міжнародних інститутів, AASB вирішив не публікувати австралійський аналог за зразком Основних положень 2010 р. й обмежився внесенням нових розділів до вже існуючого документа. Коли у 2015 р. IASB ухвалив вже відомий нам проект Основних положень, то AASB не затвердив свій проект, але вирішив за потрібне опублікувати його із закликом до австралійських експертів узяти участь у його обговоренні й виробленні рекомендацій для IASB. Що стосується офіційного ухвалення проекту Основних положень 2015 р., то попередньо йдеться про I квартал 2018 р. як найбільш імовірний строк.

Висновки

Проведене дослідження показало, що актив є не просто бухгалтерським рядком, а цілісним економічним явищем, яке вимагає чіткого визначення для аналізу фінансового та економічного стану підприємства. На теоретичному рівні до сьогодні західні фахівці практично ще не виробили єдиного підходу до визначення активу. Більше того, розвиток уявлень про актив серед учених не завжди відповідає визначенням, використовуваним в офіційних бухгалтерських документах. Так, поняття контролю над активом в Основних положеннях 2004 р. істотно відрізнялося від трактування, даного К. Дігеном, а визначення активу, розроблене у цьому ж документі, яке фактично затверджує відмову від отождоження активу та економічних вигід, не було підтримано Г. Пірсоном і А. Рамзаєм. Натомість визначення активу нині зазнає певної еволюції як в австралійській, так і в міжнародній методології бухгалтерського обліку за рахунок відмови від деяких попередніх концепцій та запровадження концепції права як основоположної ідеї, яка визначає сутність економічного ресурсу, отже, і активу. Таким чином, відбувається розмивання сприйняття активу як фізичного об'єкта, який тепер розуміється як право чи сукупність прав. Це не дивно, коли взяти до уваги, що контроль над фізичним об'єктом насправді являє собою або право власника на річ, або право орендаря. І, з нашої точки зору, необхідно погодитися з такими новаціями. При цьому уніфікації визначення активу в австралійській бухгалтерській системі та на міжнародному рівні сприяє зближення австралійських і міжнародних бухгалтерських стандартів на базі ухвалення єдиного проекту Основних положень 2015 р.

Список використаної літератури

1. *Sutherland J., Canwell D.* Key Concepts in Accounting and Finance. — Basingstoke : Palgrave Key Concepts, 2004. — 272 p.
2. *Hoggett J., Edwards L., Medlin J., Tilling M.* Accounting / Curtin University edition. — Milton : John Wiley & Sons, 2009. — 1110 p.

3. Deegan C. Financial Accounting Theory. – Sydney : McGraw Hill, 2007. – 506 p.
4. Peirson G., Ramsay A. Financial Accounting. – 4th ed. – Sydney : Pearson Education Australia, 2006. – 874 p.
5. Orrell M. IASB Proposes Revisions to Its Conceptual Framework // Head up. – 2015. – June 26. – Vol. 22. – Iss. 22. – P. 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/ASC/HU/2015/us-aers-headsup-iasb-proposes-revisions-to-its-conceptual-framework-062615.pdf>.

References

1. Sutherland J., Canwell D. Key Concepts in Accounting and Finance. Basingstoke, Palgrave Key Concepts, 2004.
2. Hoggett J., Edwards L., Medlin J., Tilling M. Accounting. Curtin University edition. Milton, John Wiley & Sons, 2009.
3. Deegan C. Financial Accounting Theory. Sydney, McGraw Hill, 2007.
4. Peirson G., Ramsay A. Financial Accounting. 4th ed. Sydney, Pearson Education Australia, 2006.
5. Orrell M. IASB Proposes Revisions to Its Conceptual Framework. *Head up*, June 26, 2015, Vol. 22, Iss. 22, p. 11, available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/ASC/HU/2015/us-aers-headsup-iasb-proposes-revisions-to-its-conceptual-framework-062615.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 4 жовтня 2017 р.
