
ЕКОНОМІКА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

УДК 331.91

М. Д. БАЛТАБЕКОВ,
магістр бухгалтерського учета, підприємств,
ул. Елизабет, 34/578, Сідней, 2016, Австралія

ЭВОЛЮЦИЯ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ АКТИВА В СИСТЕМЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ СТАНДАРТОВ

Показана еволюція визначення активу за період 1989–2018 гг. на основі існуючих документів, приймаємих Міжнародним советом по бухгалтерским стандартам і деякими іншими органами. Освітлена діяльність Міжнародного совета по бухгалтерским стандартам в розвитку сучасних представлень о том, яким повинно бути визначення активу. Підняті і вирішені супутні концептуальні проблеми в загальній теорії бухгалтерського учета.

Ключевые слова: економіка; фінанси; бухгалтерський учет; теорія бухгалтерського учета; актив; визначення активу; економічний ресурс; Міжнародний совет по бухгалтерским стандартам; американський Совет по бухгалтерским стандартам.

Бібл. 10.

УДК 331.91

М. Д. БАЛТАБЕКОВ,
магістр бухгалтерського обліку, підприємств,
вул. Елізабет, 34/578, Сідней, 2016, Австралія

ЕВОЛЮЦІЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ АКТИВУ В СИСТЕМІ МІЖНАРОДНИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ СТАНДАРТІВ

Поставлено завдання розглянути процес еволюції визначення активу в практиці Міжнародної ради з бухгалтерських стандартів і показати, які процеси лежать в основі ухвалення рішень його експертами. У хронологічному порядку описується, як відбувалося вироблення пропозицій щодо зміни визначення активу на різних етапах його еволюції та які ідеї економічного й лінгвістичного характеру бралися до уваги в ході роботи. Аналізується ряд документів, тих, які супроводжували розвиток уявлень про визначення активу, і тих, що ухвалюються як у межах Міжнародної ради з бухгалтерських стандартів, так і сторонніми спеціалістами. Значну увагу приділено загальнотеоретичним принципам бухгалтерського обліку у світлі аналізу взаємовідносин економічних вигід та активу, пов'язаного з розглядом відповідних доктрин західних вчених з цього питання. Підтримується точка зору більшості експертів про те, що актив та економічні вигоди є різними явищами, і висловлюються аргументовані міркування з приводу цього. Зроблено теоретичний висновок про те, що організація у процесі використання або продажу активу завжди отримує економічні вигоди, але здійснюються вони в різних формах: або як власне економічні вигоди, або як активи. Коротко проаналізовано властивості права генерувати економічні вигоди і те, які наслідки нове визначення активу може мати при зміщенні його сприйняття з фізичного об'єкта до сфери права або сукупності прав для запису бухгалтерських операцій.

Бібл. 10.

© Балтабеков Марк Дулатович (Baltabekov Mark), 2019; e-mail: markbalta@hotmail.com.

UDC 331.91

MARK BALTABEKOV,
Master of Professional Accounting Self-employed,
34/578, Elizabeth St., Sydney, 2016, Australia

EVOLUTION OF THEORETICAL APPROACHES OF DEFINITION OF AN ASSET IN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

This research is based on the official papers adopted by International Accounting Standards Board and some other accounting bodies and shows the process of evolution of asset's definition over the period of 1989–2018. The author describes the standard-setting activity of International Accounting Standards Board and how this activity makes effect on contemporary views in respect to the definition of an asset. The article also arises some conceptual issues of financial accounting theory and successfully resolves them.

Keywords: economy; finance; financial accounting; theory of financial accounting; asset; definition of asset; economic resource; International Accounting Standards Board; Financial Accounting Standards Board.

References 10.

Комитет по Международным бухгалтерским стандартам (International Accounting Standard Committee – IASC) был образован в 1973 г. как некоммерческая организация с целью разработки и кодификации международных бухгалтерских стандартов. Среди документов, принятых этим органом, нужно особо упомянуть “Основные положения для подготовки и раскрытия финансовых отчетов” (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) (далее – Основные положения), принятые в 1989 г., одной из особенностей которых было то, что они сформулировали новые подходы для определения элементов финансовой отчетности.

При этом следует понимать, что Основные положения – не только практический, но в немалой степени и теоретический документ за счет введения в действие целого ряда компонентов терминологической составляющей. Одно из центральных мест понятийного аппарата здесь отводится активу, поскольку от точности формулировок последнего зависит качество раскрываемой финансовой информации в целом. Впоследствии выяснилось, что определение актива, раскрываемое в Основных положениях 1989 г., оказалось не совсем четким, и по этой причине, по крайней мере с 2004 г., началась активная работа по пересмотру данного определения. Однако этот процесс был запущен не Комитетом по международным бухгалтерским стандартам, а его правопреемником в лице Международного совета по бухгалтерским стандартам (International Accounting Standards Board – IASB) *, который был создан в 2001 г. и в своей деятельности полностью заменил предыдущий орган. Новая инстанция на первоначальном этапе в силу правопреемственности признала Основные положения 1989 г., но впоследствии стала предпринимать практические шаги по их существенному изменению, в частности, с точки зрения определения актива.

Таким образом, **цель статьи** – изучить процесс работы по улучшению данного определения, показать, какие соображения экономического характера принимались во внимание экспертами в сфере международных стандартов бухучета, а также рассмотреть теоретические взгляды некоторых исследователей на природу актива.

* Другое название – Совет по международным стандартам финансовой отчетности.

Основные положения 1989 г. определяли актив как “...ресурс, находящийся под контролем организации и возникший в результате событий, имевших место в прошлом, и в отношении которого ожидается получение экономических выгод в будущем” *. В этом определении легко увидеть основные условия, которым актив должен соответствовать. Во-первых, он представляет собой ресурс под контролем организации, во-вторых, контроль получен над активом в результате прошлых событий, и, в-третьих, приобретается возможность получения экономических выгод в будущем. Комментируя данное определение, профессор Королевского мельбурнского технологического института К. Диген в своих работах интерпретирует эти условия следующим образом. Контроль представляет собой способность организации получать выгоды от актива в свете достижения ее целей и предупреждать доступ к нему иных лиц или регулировать его. Экономические же выгоды являются результатом способности актива предоставлять пользу для организации и образуют необходимый финансовый базис при достижении ее целей [1, р. 144]. Прошлые события понимаются как необходимое условие контроля, поскольку операции, обеспечившие контроль над активом, уже произошли [2, р. 67].

Ряд исследователей в свое время полагали, что еще одним условием актива должна быть способность к обмену. К примеру, еще в 1939 г. К. МакНил писал, что товары, которые нельзя обменять, не могут иметь экономической ценности, поскольку их нельзя продать или купить, следовательно, у них не будет рыночной стоимости [3, р. 90]. Р. Чамберс поддерживал данный тезис, считая, что способность к обмену – важнейшее условие, поскольку оно отображает денежное выражение активов, и на этом основании он даже не признавал за гудвиллом наличие актива. По его мнению, гудвилл нельзя точно измерить в денежном эквиваленте, ему лишь можно дать приблизительную оценку [4, р. 210].

Однако другие авторы указывают на то, что способность к обмену – это лишь одна из возможных разновидностей получения экономических выгод, и большинство активов ценны за счет своего использования, а не продажи. Польза, извлекаемая компанией от таких активов, не имеет ничего общего с денежным выражением. Так, М. Мунитс справедливо заметил, что обмен не представляет собой экономическую ценность актива, он лишь определяет ее стоимость [5, р. 18].

Непосредственно к пересмотру определения IASB приступил в сентябре 2004 г., когда под его эгидой была проведена конференция по ряду вопросов бухгалтерского учета с участием представителей национальных регулирующих органов, на которой специальный докладчик Дж. Лейсенрин описал существующие проблемы при определении актива. Если говорить коротко, то к ним он причислил:

1) *неправильную интерпретацию слов*, когда под словом “ожидание” понимается та или иная вероятность притока экономических выгод. Если эта вероятность, по субъективной оценке человека, низкая, то создается впечатление, что данный объект не будет активом. Как заметил Лейсенрин, разработчики определения не имели намерения вменить практикующему бухгалтеру в обязанность оценивать вероятность получения выгод, и уж тем более судить на основании этого о существовании актива. Чтобы избежать данной проблемы, он предложил в будущем определении исключить данное слово;

2) *существование концепции будущих экономических выгод*. Лейсенрин полагал, что на практике это побудит людей искать эти самые экономические выгоды, чтобы определить, есть ли актив в данном случае. По его мнению, гораздо лучше со-

* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.actuaries.org/CTTEES_INSACC/Documents/Rio_Item_7c_Rio_Discussion.pdf (п. 49).

средоточиться на том, есть ли под контролем организации экономический ресурс, способный либо к генерации выгод, либо к уменьшению их оттока. Существование данного ресурса не зависит от будущего, он должен быть здесь и сейчас;

3) *упоминание о прошлых операциях и событиях*. Лейсенрин считал, что у практикующих бухгалтеров это может вызвать размышления о том, какое из событий прошлого повлекло приобретение актива. Однако, как объяснял Лейсенрин, на самом деле не так уж и важно, какое конкретно событие поставило актив под контроль компании. Вместо этого он предложил разработать необходимые для актива характеристики, способные определить, существует или не существует актив в настоящем времени;

4) *ошибочное понимание природы контроля*. Некоторые воспринимают его как контроль по типу того, когда одна компания контролирует другую. Лейсенрин указывает, что замена слова “контроль” на выражение “права или иной привилегированный доступ” снимет и эту проблему.

По всей видимости, идеи Дж. Лейсенрина в значительной степени были восприняты специалистами, и в конце 2005 г. в качестве рабочего варианта было предложено следующее определение: “Актив организации – реально существующее право или иной доступ к экономическим ресурсам, который способен генерировать экономические выгоды в пользу организации”. Данное определение стало предметом специального заседания экспертов IASB в феврале 2006 г. В процессе заседания некоторые эксперты выражали сомнения по поводу слова “организация”, считая, что это автоматически исключает физических лиц, кроме того, его двойное упоминание не играет в пользу лаконичности. Однако другие – возражали, считая, что оно охватывает не только юридических, но и физических лиц. Также было озвучено предложение изменить фразу “способен генерировать экономические выгоды” на “в состоянии генерировать экономические выгоды”, поскольку эксперты полагали, что способность может трактоваться излишне широко. Однако контраргументом послужило то обстоятельство, которое “в состоянии” будет подразумевать, что актив не приносит выгод в настоящем времени, но обещает приносить их в будущем. Хотя данный вопрос является дискуссионным, и имеется широкий разброс точек зрения, было решено считать это недопустимым, ибо, по мнению IASB, актив, не приносящий выгоды в настоящем времени и не имеющий никакой рыночной стоимости, имеет несколько сомнительную ценность. Подытожив результаты обсуждения, IASB пришел к выводу, что вариант необходимо доработать.

Следующим значимым моментом для определения актива стало июльское заседание 2007 г. За время, прошедшее с февраля 2006 г., был произведен опрос мнений ученых в сферах бухгалтерского учета и национальных регулирующих органов. Рабочая группа IASB зачитала экспертам эти замечания и вынесла на обсуждение вопрос о необходимости анализа некоторых других концепций бухгалтерского учета в симбиозе с рассмотрением идей, формирующих определение актива. Однако члены экспертного совета IASB отвергли эти предложения на том основании, что нельзя проводить анализ других сложных вопросов, не располагая четким определением актива как такового. Без удовлетворительного определения актива создание других бухгалтерских элементов, в особенности дохода, расхода и собственного капитала, будет достаточно проблематично, поскольку их собственные формулировки базируются на определении актива. Также сделан акцент на том, что слово “контроль” имеет несколько толкований, поэтому способно привести к различному пониманию этого определения. Поэтому на октябрьском форуме пришли к предварительному решению о замене этого слова на фразу “суше-

ствующее право или иной доступ”. “Иной доступ”, по мнению IASB, означает возможность использования экономического ресурса, когда оно в силу тех или иных обстоятельств защищено от получения другими лицами. Также в качестве предварительного решения эксперты постановили, что определение должно больше фокусироваться на ресурсе, чем на выгодах, и что вопрос оценки вероятности получения выгод в принципе не должен фигурировать в нем.

На заседании в октябре 2008 г. после рассмотрения нескольких альтернатив было решено сосредоточиться на следующем определении: “Актив организации представляет собой экономический ресурс, на который организация имеет право, или иной доступ, который не имеют другие”. При этом эксперты вновь сошлись во мнении, что существование актива не может зависеть от вероятности притока экономических выгод. Даже если вероятность их получения будет низкой, то это не является препятствием для бухгалтерской величины формально удовлетворять определению. IASB также отказался от слов о привелигированном доступе на том основании, что во многих языках оно не звучит так хорошо, как в английском. Вместо этого в новый вариант была введена разработанная в октябре 2007 г. формулировка, связанная со словами “право или иной доступ, который не имеют другие”.

Примерно с конца 2008 г. деятельность IASB по вопросам определения актива несколько замедлилась, и причиной здесь, по-видимому, была загруженность другими проблемами, в первую очередь разработкой проекта Основных положений, принятого в 2010 г. *, целью чего было внесение изменений в существующие Основные положения 1989 г., но только в той части, которая касалась вопросов определения целей финансовой отчетности, концепции отчитываемой организации и качественных характеристик предоставляемой финансовой информации. В остальном они копировали текст 1989 г., поэтому определение актива в разделе “Элементы финансовых отчетов” в Основных положениях 2010 г. осталось прежним. Иными словами, утвержденный вариант Основных положений 2010 г. был промежуточным этапом на пути к принятию еще одного проекта Основных положений в 2015 г., который бы свел все поправки в форме унифицированного текста. Таким образом, новый вариант определения актива, по замыслу экспертов, должен был быть включен в проект Основных положений 2015 г., в свою очередь, подлежащий утверждению в последующие годы.

Также необходимо упомянуть, что до 2012 г. работу по изменению Основных положений 1989 г. IASB осуществлял в тесном взаимодействии с американским Советом по бухгалтерским стандартам (Financial Accounting Standards Board – FASB). Так, еще в 2004 г. состоялось совместное заседание обеих сторон, принявших решение о разработке общих Основных положений, которые бы служили основой для развития своих собственных бухгалтерских стандартов. Однако загруженность различными делами привела в конце 2010 г. к официальному решению о приостановлении этого проекта. Полтора года спустя, в мае 2012 г., на очередном совещании IASB решил продолжить работу по проекту, но теперь исключительно под собственной эгидой. Немалую роль в этом решении сыграли призывы экспертов возобновить работу над проектом Основных положений на том основании, что многие из них сталкивались с проблемами при выработке новых стандартов из-за неурегулированности вопросов именно концептуального свойства.

В октябре 2013 г. состоялось заседание “круглого стола” под эгидой Фонда по международным стандартам финансовой отчетности (International Financial Reporting

* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://dart.deloitte.com/resource/1/7036afd8-3f7e-11e6-95db-2d5b01548a21>.

Standards Foundation – IFRS Foundation), в котором приняли участие и эксперты IASB. “Круглый стол” был посвящен теме специального обсуждения проблем определения активов и пассивов, а также вопросов их признания. С этой целью была сформирована повестка заседания, которая не была простым перечнем проблем, предлагаемых к обсуждению, и содержала их подробные пояснения*. Однако вместо того, чтобы вынести на рассмотрение последний рабочий вариант, повестка сосредоточилась на исходном определении 1989 г. как базовой формулировке, на которой предполагалось строить дальнейшее обсуждение. Вероятно, эксперты посчитали, что если предыдущие варианты определения актива разрабатывались в совместном проекте с FASB, то теперь под монополюющей эгидой IASB они утратили прежнюю актуальность, и, начиная с нынешней повестки, необходимо возвращаться к анализу официально существующего определения как базиса для дальнейшей работы.

Для начала в повестке указывалось, что существующее определение от 1989 г. зарекомендовало себя как надежный инструмент для разработки бухгалтерских стандартов в течение многих лет и, отражая процессы реального мира, служило весьма понятным способом оценки финансовой информации всеми заинтересованными лицами. Тем не менее, как было заявлено в самой повестке, его можно было, по мнению IASB, изменить по двум основным направлениям: а) за активом как экономическим ресурсом нужно признать способность генерировать выгоды, при этом сам актив экономической выгодой не является; б) более глубоко изучить, как на определение актива влияет феномен неопределенности, проистекающей из слова “ожидается”.

Это нашло отражение и в повестке, в которой указывалось, что главный вопрос состоит в том, что хотя существующее определение и содержит концепцию ожидаемых выгод, но совершенно непонятно, какой минимальный уровень вероятности их получения предполагается, и должен ли он быть вообще? И если этот уровень нельзя установить, то нужно ли принимать некий обобщенный показатель, учитывающий самое разное количество выгод, обычно получаемых бизнесом на практике?

Размышляя подобным образом, авторы повестки внесли предложение в тексте документа исключить понятие ожидаемых выгод. Они указали, что если оставить без изменений нынешний вариант определения, то, по всей видимости, придется устанавливать минимальный уровень вероятности притока экономических выгод, а этого IASB делать не хочет. Что касается первого направления, то хотя в повестке в связи с этим напрямую не говорится о каких-либо проблемах, однако отмечается, что за активом нужно признать способность производить экономические выгоды, но сам актив при этом им не равнозначен. С нашей точки зрения, стоит согласиться, что актив сам по себе не является тем, что мы называем экономическими выгодами. В свое время по этому поводу К. Диген говорил, что следует проводить четкую грань между экономическими выгодами и их источником – неким объектом или правом. Развивая эту мысль, он отстаивал мнение, что главная идея определения актива в действительности направлена не на источник экономических выгод, а на сами выгоды. Таким образом, актив должен отображаться в финансовых отчетах, если есть та или иная вероятность получения экономических выгод, а в случае отсутствия таковой он не будет активом [6, p. 199].

Здесь нужно сделать небольшое отступление и глубже рассмотреть данный вопрос, который лишь кажется простым. Известное отождествление экономических выгод и актива существовало сравнительно недавно – если не на международ-

* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://www.academia.edu/31912220/Conceptual_Framework_Round-table_Meeting_London_Project_Conceptual_Framework_Paper_topic_Asset_and_liability_definitions_recognition_and_derecognition.

ном, то, по крайней мере, на уровне национальных органов. Так, американский Совет по стандартам финансовой отчетности опубликовал в 1985 г. так называемое “Изложение бухгалтерских концепций № 6. Элементы финансовой отчетности” (Statement of Financial Accounting Concepts № 6. Elements of Financial Statements), где актив определялся как “будущие экономические выгоды, приобретенные или контролируемые организацией в результате произошедших операций или событий” *. В Австралии спустя десятилетие было официально принято близкое по названию руководство, а именно: “Изложение бухгалтерских концепций 4. Определение и признание элементов финансовой отчетности” (Statement of Accounting Concepts 4. Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements). Как можно понять из названия, данный документ носил теоретический характер и был отменен в 2004 г. после принятия австралийского аналога Основных положений. Актив в нем определялся как “будущие экономические выгоды, находящиеся под контролем организации и возникшие в результате операций и событий, имевших место в прошлом” **. Идеи о равнозначности активов и экономических выгод нашли в свое время сторонников и среди части исследователей. Так, комментируя определение актива, содержащееся в Основных положениях 2004 г., австралийские исследователи Г. Пирсон и А. Рамзай выстраивают свою систему взглядов. Они говорят, что автомобиль является активом не за счет физических свойств, а благодаря способности генерировать экономические выгоды через предоставление транспортных услуг в пользу организации [7, р. 49]. Долговые расписки по ранее отгруженным товарам являются активами не в силу вытекающих из них правомочий, а за счет способности предоставлять экономические выгоды в форме притока денежных средств. Деньги, в свою очередь, выступают в качестве актива лишь по причине покупательной способности, позволяющей получить экономические выгоды. В рамках данной логики актив – это не что иное как экономические выгоды, а источник этих выгод сам по себе активом не будет.

Следует упомянуть, что и на концептуальном уровне возможны определенные сценарии, когда возникает впечатление, будто актив и экономические выгоды имеют идентичную сущность, особенно в тех случаях, когда актив генерирует выгоды, которые в теории и на практике сами являются активами. К примеру, акции способны производить дивиденды в денежной форме, но денежные средства в силу своей природы – это разновидность активов. Когда компания или физическое лицо на свой банковский счет приобретает наличность от выплаты дивидендов, то создается ощущение, будто экономические выгоды совпадают с тем, что мы называем активом. Аналогичное впечатление может сложиться, если рассматривать приобретение, например, промышленного оборудования. Когда мы покупаем оборудование, то расходует наличные деньги, которые, как считается, реализуют свою покупательную способность для нас через приобретение экономических выгод. Однако промышленное оборудование в бухгалтерском учете причисляется к активам. Возникает вопрос: “Что приобретается – экономические выгоды или активы?”.

По нашему мнению, представления о тождественности активов и экономических выгод ошибочны, и в первую очередь по причине того, что в реальной хозяйственной жизни существуют такие экономические выгоды, которые не могут трансформироваться в активы в силу своей природы; в первую очередь речь идет о полу-

* [Электронный ресурс] – Режим доступа : https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132802&acceptedDisclaimer=true.

** [Электронный ресурс] – Режим доступа : https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC4_3-95.pdf.

чении различных услуг по предоплате. Это может быть, например, предоплата за аренду офиса или ремонтных работ, которые в будущем должны быть осуществлены. Далее, если мы вновь обратимся к примеру с дивидендами, то увидим, что их получение действительно создало актив, но он представляет собой денежные средства, которые не имеют ничего общего с главным активом — акциями. Иными словами, хотя акции — это актив, но они не являются дивидендами, которые, в свою очередь, выступают в качестве экономических выгод, хотя и принимают форму активов.

В связи с этим мы хотим опровергнуть высказанную нами в одном из выпусков журнала “Экономика Украины” точку зрения о том, что экономические выгоды никогда не могут трансформироваться в активы. В обоснование этого мы привели пример механизма выплаты дивидендов по акциям. Тогда утверждалось, что принятие решений о суммах к выплате вместе с изданием соответствующих распоряжений менеджмента компаний, переводом средств из одного банка в другой и физическими действиями работников банков по проведению необходимых операций якобы представляет собой процесс притока экономических выгод. А появление денежных средств на банковских счетах владельца уже определяет их под его распорядительную власть, и именно здесь экономические выгоды в виде дивидендов преобразуются в полноценный актив [8]. Однако данное обоснование представляется не совсем правильным. Физические действия работников банков — это их физические действия, и не более того. Они не представляют собой экономические выгоды. Сущность экономических выгод от акций проявляется лишь в получении дивидендов.

Что касается утверждений Г. Пирсона и А. Рамзая о схожести активов и экономических выгод, то эти идеи далеко не новы и имеют долгую предысторию. Еще в 1929 г. профессор экономики Дж. Каннинг писал, что “ни физическая форма материального объекта, ни что-либо, делающее существование такого объекта возможным, не являются доказательством наличия актива. При этом даже не все активы имеют физическую форму как таковую. Ключевым моментом для наличия актива представляется лишь получение владельцем ожидаемых и четко идентифицируемых услуг или доходов в результате применения юридического или частнособственнического права... К примеру, автомобиль единогласно признается в качестве актива компании за счет работы, которую он производит для ее пользы. Но ни правомочие, ни физический объект, ни даже комбинация двух этих начал не будут достаточными для признания актива. Главным признаком мы признаем лишь четко определенный сервис автомобиля, предоставляемый в пользу компании” [9, р. 14]. Развивая эти идеи, Дж. Каннинг определял актив в форме денег или любых будущих услуг, которые могут быть конвертированы в деньги. При этом получатели таких услуг юридически правомочны ими пользоваться, и они составляют актив только для этих лиц. Несложно заметить, что Дж. Каннинг, по сути, проводит знак равенства между активом и экономическими выгодами.

На наш взгляд, экономические выгоды должны исходить из определенного источника, поскольку они не способны самопроизвольно генерироваться, и для существования им необходимо откуда-то проистекать. При этом сами выгоды и их источник принципиально различаются по своей природе. По нашему мнению, представляется целесообразным считать, что источником экономических выгод является право, причем оно должно располагать способностью к их производству. С этой точки зрения, можно констатировать, что актив, будучи источником экономических выгод, представляет собой симбиоз двух начал: права и способности производить экономические выгоды. Он не существует в едином качестве. Дж. Каннинг, А. Рамзай и Г. Пирсон ошибочно считают, что актив существует как одна сущность в виде экономических выгод.

Мы полагаем, что экономические выгоды представляют собой единый класс явлений, но существуют в различных формах: некоторые из них функционируют в качестве собственно выгод без трансформации в активы, другие же способны принимать форму активов. Их объединяет лишь то, что они получают жизнь в результате эксплуатации или иного использования какого-либо актива.

На заседании “круглого стола” было предложено вынести на рассмотрение экспертов следующее определение: “Актив – это экономический ресурс, находящийся под контролем организации и возникший в результате событий, имевших место в прошлом”. Дополнительно было раскрыто понятие экономического ресурса: “Право или иной источник ценностей, способный к генерированию экономических выгод” *. На заседании был выработан принципиально новый подход, заключающийся, прежде всего, в существовании несколько усложненной структуры, когда понятие актива фактически дается не через одно, а через два определения. При этом эксперты посчитали достаточным, если ресурс будет удовлетворять понятию актива уже по факту потенциальной способности производить экономические выгоды, опуская вопрос о личных ожиданиях. Также в предлагаемом определении было устранено логическое недоразумение со словом “будущее”, поскольку это может привести к отказу идентифицировать тот или иной ресурс в качестве актива, если он не обещает притока выгод в будущем, но при этом приносит их в текущем финансовом периоде.

Нетрудно заметить, что предлагаемое определение обусловило значительное изменение и в другом аспекте по сравнению с существовавшей на тот момент дефиницией за счет введения концепции права или совокупности прав, предоставлявших возможность получать экономические выгоды. На первый взгляд, может показаться, что это не представляет собой какую-то особую новацию, поскольку вопрос о праве обсуждался еще на ранних заседаниях IASB, но в действительности речь там шла преимущественно о праве на экономический ресурс. В нынешнем же контексте экономический ресурс уже фигурирует в качестве самостоятельного права.

По этому поводу в одной из статей, посвященных анализу некоторых аспектов проекта Основных положений 2015 г., высказывается мнение, что подобная идея может иметь заметные последствия для записи бухгалтерских операций, поскольку смещает восприятие актива как преимущественно физического объекта в сторону его восприятия в качестве существующего права. Если подобное смещение произойдет, то арендованное оборудование, которое ранее записывалось в балансовой ведомости как имущественный комплекс, придется фиксировать как право иметь данное оборудование на балансе фирмы. В этом случае вводится новое понятие – “право использования актива” (right-of-use asset), включаемое в бухгалтерии арендатора в список активов в виде самостоятельной строки, а обязательства по арендным платежам (lease liability) отображаются через пассивы, причем денежная величина здесь рассчитывается как совокупная сумма всех будущих платежей. При этом сами авторы отмечают, что в проекте Основных положений 2015 г. оговаривается, что описание права или совокупности прав как физического объекта нередко способствует более достоверному пониманию на практике [10].

К 2015 г. IASB подытожил предложения всех заинтересованных сторон и подготовил проект (Exposure Draft) Основных положений (Conceptual Framework for Financial Reporting 2015) **. IASB стремился не только разработать более современ-

* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://www.academia.edu/31912220/Conceptual_Framework_Round-table_Meeting_London_Project_Conceptual_Framework_Paper_topic_Asset_and_liability_definitions_recognition_and_derecognition.

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

ную рамочную концепцию для принятия бухгалтерских стандартов, но и внести дополнительную ясность в некоторые важные теоретические принципы бухгалтерской отчетности, а заодно объявил: поскольку данный документ является проектом, то подлежит активному обсуждению, что в будущем трансформируется в консолидированную позицию экспертов перед принятием окончательного варианта. Определению актива было уделено особое внимание, хотя оно во многом воспроизвело прежнюю формулировку, предложенную еще в 2013 г. Согласно этому документу, на рассмотрение была вынесена следующая формулировка: “Актив – это экономический ресурс, находящийся под контролем организации и возникший в результате событий, имевших место в прошлом. Экономический ресурс – это право, способное к генерированию экономических выгод” *. Таким образом, в ней сохранялась прежняя трактовка, состоявшая из двух определений, но были изъяты слова “иной источник ценностей”. В подобной редакции экономический ресурс выступает лишь в одном качестве – исключительно как право, и никаким другим источником ценностей он больше не является. Несмотря на то, что утвержденное определение сфокусировано на праве и его способности генерировать экономические выгоды, эта способность не обязана быть выражена каким-то оценочным уровнем. По мнению IASB, вполне достаточно, если она будет обладать хотя бы одним вероятным обстоятельством, способным вызвать приток экономических выгод.

Нужно отметить, что не все специалисты в сфере бухгалтерского учета в полной мере понимают сущность права, которое образует экономический ресурс, следовательно, и актив. Так, Европейская консультативная группа финансовой отчетности (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG) в свое время разослала своеобразный опросник к европейским экспертам в сфере бухгалтерского учета с просьбой прокомментировать определения актива и пассива, внесенные в проект Основных положений 2015 г., и проверить ряд ситуаций на предмет соответствия этим определениям. Впоследствии по результатам ответов, полученных от экспертов, EFRAG в марте 2016 г. опубликовала документ с описанием оценок, данных респондентами **, и в качестве примеров для тестирования на соответствие активу предложила шесть различных сценариев. Нас интересует лишь один из них – под номером пять (arrangement 5), касающийся соглашения об аренде между арендодателем и арендатором. По его условиям, арендодатель сдает внаем арендатору здание сроком на 10 лет и будет получать арендные платежи в течение всего периода. Стремясь протестировать данную ситуацию на предмет удовлетворения подписанного соглашения определению актива с точки зрения арендодателя, респондентам предложили ряд вопросов, и первый из них уточнял: будет ли, по их мнению, на основе этого соглашения возникать право. Тринадцать человек прокомментировали данную ситуацию, и только один эксперт отметил, что указанное в примере соглашение не будет правом, поскольку новый актив помимо здания здесь не создается. По мнению остальных, это соглашение конституирует право в контексте возникновения нового актива, и в обоснование они привели различные доводы. Так, семеро из них сказали, что соглашение устанавливает новое право по обмену экономическими ресурсами на выгодных условиях, двое – что соглашение порождает право получать рентный доход в виде притока наличности, а один – что соглашение представ-

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

** [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://old.efrag.org/files/EFRAG%20public%20letters/Conceptual%20Framework/ED%202015/Feedback_statement_of_EFRAG_Questionnaire_on_the_Proposed_Definitions_of_an_Asset_and_of_a_Liability.pdf.

ляет экономический ресурс, находящийся под контролем организации, еще двое сошлись на том, что соглашение само по себе представляет право.

Мы согласны, что соглашение об аренде представляет собой определенный объем прав для арендодателя, но они существуют в юридическом, а не бухгалтерском смысле, поскольку соглашение не создает новый актив. Характерно, что следующий вопрос из опросника расширяет предыдущий и спрашивает: существует ли в данном примере право, обладающее способностью генерировать экономические выгоды. И все двенадцать респондентов, ответивших на вопрос о праве утвердительно, также посчитали, что соглашение дает жизнь праву, обладающему способностью генерировать экономические выгоды, хотя использовали различные словесные формулировки. Однако суть ответов экспертов в целом сводилась к тому, что соглашение является активом арендодателя.

Мы считаем, что давшие свою оценку эксперты не учитывают то обстоятельство, что правом, обладающим способностью генерировать экономические выгоды, является право собственности арендодателя на здание, а не правомочия, возникающие из рассматриваемого соглашения. В юриспруденции право собственности предполагает три вида прав: право владения, право пользования и право распоряжения. Под правом владения необходимо понимать нахождение вещи в хозяйстве владельца, право пользования дает возможность эксплуатации, использования имущества путем извлечения из него полезных свойств, и наконец, право распоряжения связано с привилегией определять так называемый юридический статус имущества путем изменения его принадлежности, состояния, назначения и т. п. Так, собственник может продать вещь (изменить ее принадлежность), сдать ее в аренду, отдать в залог, переработать и т. п. Поэтому арендатор чаще всего располагает первыми двумя видами прав, но право распоряжения обычно, если не всегда, остается за собственником имущества. Поскольку право распоряжения дает возможность сдачи здания внаем, то оно и будет в бухгалтерском смысле тем правом, которое обладает способностью генерировать экономические выгоды. А подписанное соглашение в нашем случае выступит лишь вспомогательным юридическим средством реализации данного права. Самостоятельным правом, способным к производству экономических выгод, оно не будет.

К 2018 г. IASB завершил все дискуссии, в марте того же года проект Основных положений 2015 г. был принят и получил официальное название “Основные положения для финансовой отчетности 2018” (Conceptual Framework for Financial Reporting 2018). И хотя датой вступления в силу является 1 января 2020 г., для самого IASB они начинают действовать немедленно. Согласно официальной точке зрения IASB, главное предназначение документа — обеспечить разработчиков стандартов бухгалтерского учета фундаментальными концепциями, которые позволят устанавливать международные стандарты финансовой отчетности. Поэтому Основные положения подводят базис под всю систему бухгалтерских стандартов, но сами стандартом не являются. Что касается определения актива, то за истекшие три года, пока проект обсуждался, определение актива не претерпело никаких изменений, и в тексте Основных положений 2018 г. оно дословно повторило предыдущий вариант от 2015 г.

Однако несколько экспертов все же не согласились с современным определением. По их мнению, сущность актива должна выражаться посредством только одного определения, поскольку двойная конфигурация не обязательно предполагает ее лучшее понимание, и практикующий бухгалтер не должен анализировать сразу два определения. Другим объектом критики выступила концепция способности

производить экономические выгоды, поскольку это могло на практике привести к включению в список активов тех бухгалтерских величин, которые ими не являются. Тем не менее IASB настоял на двойном определении, поскольку необходимо было подчеркнуть природу актива в первую очередь как экономического ресурса, а не как совокупности или потока экономических выгод, которые он способен производить.

Выводы

Проведенное исследование показало, что эволюция определения актива в практике IASB происходила в несколько этапов. На первом этапе определение было сформулировано в Основных положениях 1989 г. и, не вызывая особой критики, просуществовало до 2004 г., когда на конференции по ряду вопросов бухгалтерского учета с участием представителей национальных регулирующих органов Дж. Лейсенрин описал существующие проблемы в определении актива. Это выступление открыло второй этап, который характеризуется тем, что в работу на паритетных началах был вовлечен FASB, а главным признаком можно считать регулярный созыв заседаний экспертов IASB, где не только предлагались различные варианты определения актива, но и изучались стоящие за ними экономические обоснования. Третий этап берет начало в 2012 г. когда после выхода FASB из проекта эксперты IASB интенсифицировали работу по выработке определения актива, но взяли за основу рассмотрения не варианты, предлагавшиеся на последних заседаниях, а определение от 1989 г. Итогом стало принятие проекта Основных положений в 2015 г., где было предложено принципиально новое определение актива за счет введения концепции права как основы природы экономического ресурса и актива. Существенной новацией стало появление двойной конфигурации, когда определение актива было представлено в виде двух взаимосвязанных определений. В итоге в марте 2018 г. проект Основных положений был официально принят, а предложенная в нем трактовка актива – одобрена без всяких изменений.

Таким образом, современное определение актива звучит так: “Актив – это экономический ресурс, находящийся под контролем организации и возникший в результате событий, имевших место в прошлом. Экономический ресурс – это право, способное к генерированию экономических выгод”. Большинство экспертов IASB разделяют мнение, что данное определение является удачным и довольно точно отображает природу актива.

На концептуальном уровне исследование выявило ошибочность утверждений, что экономические выгоды и актив – тождественные понятия. В первую очередь нужно упомянуть, что не все экономические выгоды способны принимать форму активов, в силу того, что они по своей природе изначально не могут быть активами. Однако и те экономические выгоды, которые способны существовать в виде активов, на самом деле никогда не сливаются с первоначальным активом, то есть со своим источником, откуда они берут начало. Поэтому можно утверждать, что экономические выгоды – это хозяйственная польза, которую организация извлекает в процессе своей деятельности, а источник этих выгод представляет собой актив.

Вместе с тем можно констатировать, что в настоящее время происходит размывание восприятия актива как физического объекта, который теперь понимается исключительно как право или совокупность прав, способных производить экономические выгоды. С одной стороны, это выглядит оправданным, если принять во внимание, что контроль над физическим объектом в действительности представляет собой либо право собственника на вещь, либо право арендатора. С другой – современное определение актива предоставляет юридической стороне боль-

шее влияние на запись бухгалтерских операций, чем было раньше, поскольку в зависимости от условий контракта некогда цельный физический объект теперь может быть отображен в балансовой ведомости: либо как физический актив на право собственности, либо как право на использование. Иными словами, с бухгалтерской точки зрения, материальный актив теперь представляет собой не физический объект, а совокупность различных правомочий.

Список использованной литературы

1. Deegan C. Australian financial accounting. – Sydney : McGraw-Hill Education, 2012. – 1304 p.
2. Deegan C. Financial accounting. – Sydney : McGraw Hill Education, 2016. – 1150 p.
3. MacNeal K. Truth in Accounting. – Houston : University of Pennsylvania, 1939. – 334 p.
4. Chambers R. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. – New Jersey : Prentice hall, 1966. – 450 p.
5. Moonitz M. The Basic Postulates of Accounting. Accounting Research Study No. 1. – New York : AICPA, 1961. – 62 p.
6. Deegan C. Financial accounting theory. – Sydney : McGraw Hill, 2007. – 506 p.
7. Peirson G., Ramsay A. Financial Accounting. – Sydney : Pearson Education Australia, 2006. – 874 p.
8. Балтабеков М. Австралийский и международный опыт определения актива в методологии бухгалтерского учета // Экономика Украины. – 2018. – № 1. – С. 82–91.
9. Canning. J. The Economics of Accountancy. – New York : The Ronald Press Company, 1929. – 368 p.
10. Orrell M. IASB proposes revisions to its conceptual framework // Deloitte. Head Up. – June 26. – 2015. – Vol. 22. – Iss. 22, – 11 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.iasplus.com/en/publications/us/heads-up/2015/issue-22/file>.

References

1. Deegan C. Australian Financial Accounting. Sydney, McGraw Hill Education, 2012.
2. Deegan C. Financial Accounting. Sydney, McGraw Hill Education, 2016.
3. MacNeal K. Truth in Accounting. Houston, University of Pennsylvania, 1939.
4. Chambers R. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. New Jersey, Prentice Hall, 1966.
5. Moonitz M. The Basic Postulates of Accounting. Accounting Research Study No. 1. New York, AICPA, 1961.
6. Deegan C. Financial Accounting Theory. Sydney, McGraw Hill, 2007.
7. Peirson G., Ramsay A. Financial Accounting. Sydney, Pearson Education Australia, 2006.
8. Baltabekov M. *Avstraliiskii i mezhdunarodnyi opyt opredeleniya aktiva v metodologii bukhgalterskogo ucheta* [Financial accounting methodology and definition of asset: Australian and international perspectives]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 2018, No. 1, pp. 82–91 [in Russian].
9. Canning. J. The Economics of Accountancy. New York, The Ronald Press Company, 1929.
10. Orrell M. IASB proposes revisions to its conceptual framework. Deloitte. Heads Up, June 26, 2015, Vol. 22, Iss. 22, pp. 11, available at: <https://www.iasplus.com/en/publications/us/heads-up/2015/issue-22/file>.

*Статья поступила в редакцию 19 февраля 2019 г.
The article was received by the Editorial staff on February 19, 2019.*