

УДК 331.91

М. Д. БАЛТАБЕКОВ,
*магистр профессиональной бухгалтерии,
предприниматель
(Сидней, Австралия)*

АВСТРАЛИЙСКИЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ОПРЕДЕЛЕНИЯ АКТИВА В МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассмотрены роль и место актива в финансово-экономическом положении предприятия, показана эволюция определения актива в австралийской и международной теории и практике, освещена деятельность Австралийского совета по бухгалтерским стандартам в развитии современных представлений о том, каким должно быть определение актива.

Ключевые слова: экономика, бухгалтерия, актив, Австралийский совет по бухгалтерским стандартам, Международный совет по бухгалтерским стандартам, определение актива.

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.

Главным специализированным органом по развитию бухгалтерских стандартов в Австралии является Австралийский совет по бухгалтерским стандартам (Australian Accounting Standards Board – AASB). Согласно информации, размещенной на официальном сайте организации, в круг ее прямых обязанностей входит развитие рациональных и единообразных бухгалтерских стандартов, которые способны отображать прозрачную, достоверную и необходимую информацию, содержащуюся в финансовой отчетности. Эти стандарты в целом распространяются не только на компании, ведущие бизнес, но и на организации, не имеющие целью извлечение прибыли, а также на государственный сектор. Устанавливаемые таким образом стандарты задают нормы, по которым экономические операции предпри-

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

ятия должны фиксироваться в бухгалтерских документах, а финансовая информация в определенной форме доноситься до инвесторов, заимодавцев, менеджеров и других заинтересованных лиц. При этом сами бухгалтерские стандарты не представляют единого свода правил. Это, скорее, ряд принятых уполномоченным органом документов, конкретизирующих, как трансакции должны записываться на практике. К примеру, целью бухгалтерского стандарта о консолидированной финансовой отчетности (AASB 10 Consolidated Financial Statements) является установление принципов подготовки и предоставления консолидированных финансовых отчетов, если какая-либо компания осуществляет контроль в отношении одной или сразу нескольких компаний. Предмет рассмотрения другого стандарта, а именно в области разведки минеральных ресурсов (Accounting Standard AASB 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources), – отражение в финансовых отчетах расходной части в сфере разведки и оценки залежей минеральных ресурсов до приобретения прав на их разработку.

Однако AASB не только принимает документы практического характера. В компетенцию данного органа входит утверждение правил, устанавливающих теоретические принципы бухгалтерского учета. Ведущим документом здесь выступают так называемые “Основные положения для подготовки и раскрытия финансовых отчетов” (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) (далее – Основные положения), принятые в 2004 г. и во многом базирующиеся на имеющем аналогичное название документе, утвержденном Международным советом по бухгалтерским стандартам (International Accounting Standards Board – IASB) еще в 1989 г. Как записано в Основных положениях, они не являются бухгалтерскими стандартами и не могут непосредственно использоваться в описании и оценке финансовых операций. Интересно, что в случае противоречия между Основными положениями и бухгалтерскими стандартами последние будут иметь приоритетную силу, хотя первые выступают в качестве основы для разработки будущих австралийских стандартов и пересмотра уже существующих*.

Какие же главные концепции обуславливают суть Основных положений? Как записано в ст. 5 этого документа, они устанавливают:

- а) цели финансовых отчетов;
- б) качественные характеристики, обеспечивающие релевантность информации в финансовых отчетах;
- в) определение элементов финансовых отчетов, их признание и денежную оценку;
- г) концепцию капитала и управления им.

Для нас интерес представляет пункт, в котором речь идет о составляющих финансовых отчетов, поскольку **цель статьи** – проанализировать такой их элемент, как актив, который, наряду с пассивами, остаточным имуществом, доходами и расходами, формирует главное содержание финансовых отчетов предприятия. Актив как таковой наиболее полно проявляет себя в так называемой балансовой ведомости (Balance sheet), где отражено финансово-экономическое положение организации на определенную дату. Другие ее элементы – это пассивы и остаточное имущество. Анализ этих трех элементов позволяет понять, насколько существующий бизнес устойчив в финансовом плане, какими материальными ресурсами он располагает, какие у него имеются задолженности и самое главное – чем он владеет.

* См., например, ст. 3 Основных положений [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/Framework_07-04_COMPjun14_07-14.pdf.

Очевидно, что из всех элементов финансовой отчетности именно актив наиболее важен для функционирования предприятия, поскольку он лежит в основе материально-технической базы любой организации. Ведь, если даже в случае превышения пассивов компания способна осуществлять необходимые коммерческие процессы, то полное отсутствие активов практически делает невозможным ведение бизнеса. С этой точки зрения, в теории бухгалтерского учета крайне важно дать четкое определение актива и уяснить, какие бухгалтерские строки будут в него включаться. От этого напрямую зависят полезность финансового анализа для существующих и потенциальных инвесторов, а также достоверная оценка экономического состояния бизнеса в целом.

Следует понимать, что в англоязычной научной среде не сложилось единого мнения о том, чем является актив, и разные исследователи имеют достаточно вариативные представления о его природе. Одни определяют актив как экономические ресурсы, используемые предприятием для осуществления своей деятельности. Другие, как, например, Дж. Сазерленд в своей книге “Основные концепции в бухгалтерском учете и финансах” [1], рассматривают актив в качестве объекта или определенного права, обладающего экономической ценностью и находящегося под контролем физического или юридического лица. Составители Оксфордского словаря бухгалтерских терминов под активом понимают любой имеющий либо не имеющий физические свойства объект, представляющий экономическую ценность для владельца*.

Однако для практической работы ориентиром являются не мнения теоретиков, а в первую очередь определение актива, содержащееся в официальных нормативных документах. Поскольку Основные положения формируют главные правила, устанавливающие теоретические концепции в австралийской бухгалтерской системе, понятие актива наиболее полно раскрывается именно в них. Согласно Основным положениям, актив – это “ресурс, находящийся под контролем организации и возникший в результате событий, имевших место в прошлом, в отношении которого ожидается получение экономических выгод в будущем”**. Исходя из этого, активом может быть автомобиль, которым компания пользуется для ведения бизнеса, денежные средства на банковском счете или предоплата за аренду офиса. К активам также обычно относят сооружения, оборудование, товары, недвижимость, акции, долговые расписки и многое другое. Работники не являются активом, поскольку в отношении них фирма не имеет достаточного контроля.

Следует отметить, что в теории бухгалтерского учета контроль не предполагает обязательное право владения. Для целей финансовой отчетности гораздо важнее, кто получает экономические выгоды от актива, а не кто им владеет на юридических основаниях. В этой связи очень хороший пример приводят авторы австралийского учебника “Бухгалтерский учет” [2], которые указывают, что если бизнес-структура взяла в долгосрочную аренду какой-либо актив, то все экономические выгоды и ответственность за пользование им будут принадлежать арендатору, а не юридическому владельцу, и бухгалтер при составлении финансовой отчетности будет руководствоваться экономическим, а не юридическим смыслом аренды. Для него слово “контроль” имеет большее значение, нежели слово “владение”.

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

** По-английски это определение звучит 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” (см. п. (а) ст. 49 Основных положений [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/Framework_07-04_COMPjun14_07-14.pdf).

Однако очень важно знать, что составляет внутреннюю природу контроля и чем он характеризуется? Частично ответ на этот вопрос дает ст. 57 Основных положений, согласно которой "...для доказательства существования актива юридическое владение необязательно..., и хотя способность получения экономических выгод обычно вытекает из юридических правомочий, объект все же может удовлетворять определению актива и в случае их отсутствия" *. Иными словами, согласно Основным положениям, контроль предполагает в первую очередь фактическое использование актива организацией с целью получения экономических выгод. Однако, на наш взгляд, данную характеристику нельзя признать исчерпывающей, ибо она в полной мере не объясняет сущность контроля, постулируя лишь отрицание обязательности юридического владения. В то же время профессор Мельбурнского королевского технологического университета (RMIT) К. Диген, по нашему мнению, дает более обоснованное и емкое определение: "...Под контролем необходимо понимать способность организации извлекать из актива выгоды и регулировать доступ к их получению для "третьих" лиц" [3, р. 200].

Под регулированием доступа имеется в виду, прежде всего, возможность эксклюзивного использования организацией актива. Смысл этой концепции в том, что те или иные объекты, например дороги общего пользования, не могут быть активами организации, так как она не вправе запрещать другим их свободное использование. Более того, данное определение, как нам представляется, помимо всего прочего, имплицитно подразумевает и приоритет фактического контроля перед юридической сущностью.

Вернемся к определению актива, приведенному в Основных положениях. В нем легко увидеть главные условия, которым актив должен соответствовать:

- 1) актив представляет собой ресурс, контролируемый организацией;
- 2) контроль над активом приобретен в результате прошлых событий;
- 3) ожидается получение экономических выгод в будущем.

Не отрицая значимость первых двух пунктов, мы считаем, что третье условие нуждается в определенной корректировке, поскольку в нем присутствует слово "ождается", которое по своей смысловой природе является достаточно субъективной категорией. По сути, подобное условие фактически ставит вопрос о соответствии актива определению в зависимости от личного мнения владельца бизнеса. Так, если владелец ожидает получить от актива экономические выгоды в какой-либо форме, то он может фигурировать в балансовой ведомости именно как актив, а если не ожидает, то в качестве актива он не воспринимается, поскольку формально не соответствует данному определению. Это порождает массу проблем, связанных с тем, что один и тот же актив либо может оцениваться как таковой, либо не может – в зависимости от ожиданий конкретного человека. Поскольку ожидания могут меняться, может меняться и статус самого актива. Тем самым осуществляется явно ненужное воздействие на содержание балансовой ведомости, когда актив то будет появляться в ней, то может совсем исчезнуть из нее.

На эту проблему обратил внимание и Фонд по международным стандартам финансовой отчетности (IFRS Foundation), базирующийся в Лондоне. В 2013 г. он сформировал повестку дня заседания "круглого стола" для специального обсуждения определений активов и пассивов, а также вопросов их признания **. На обсуждение было вынесено четыре пункта:

* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/Framework_07-04_COMPjun14_07-14.pdf.

** Официальное название "круглого стола" – Conceptual Framework Round-table Meeting.

- 1) определение актива и пассива;
- 2) разработка руководства по определению пассива, а именно обязательств, которые могут возникнуть при конкретных обстоятельствах в процессе осуществления организацией своей деятельности;
- 3) критерии признания активов и пассивов;
- 4) критерии отмены признания активов и пассивов.

Для нас интерес представляют решения "круглого стола" только в отношении активов, причем исключительно вопросы их определения, а не признания. Следует также иметь в виду, что повестка дня совещания не была простым перечнем предлагаемых к обсуждению вопросов, а содержала их подробные пояснения. Например, когда речь шла об активе, то указывалось, что существовавшее его определение (полностью совпадавшее с закрепленным в Основных положениях 2004 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, усилить 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 вопрос, как на определение актива влияет феномен неопределенности, проистекающей из слова "ождается".

Уместно отметить, что на заседании "круглого стола" обсуждался несколько другой аспект проблемы, связанной со словом "ождается", нежели тот, который рассматриваем мы. Это нашло отражение и в повестке, в которой указывается, 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 в итоге предложили исключить концепцию ожидаемых выгод. Они указали, что если оставить без изменений это определение, то, по всей видимости, придется устанавливать минимальный уровень вероятности получения выгод, а этого IASB делать не хочет. В повестке затем отмечалось, что в отдельных ситуациях можно не признавать те или иные активы в качестве таковых, если будет установлена совсем невысокая вероятность получения экономических выгод, но это будет проблемой, скорее, признания актива, а не его определения.

Что касается первого направления, то в повестке в этой связи непосредственно не зафиксирована какая-либо проблема, просто отмечается, что за активом как экономическим ресурсом в новом определении нужно признать способность генерировать экономические выгоды, но сам актив при этом им не тождественен. С нашей точки зрения, стоит согласиться, что актив сам по себе не является тем, что мы называем экономическими выгодами. В свое время на этот момент обращал внимание уже упоминавшийся нами К. Диген, который говорил, что следует проводить четкую грань между экономическими выгодами и их источником — неким объектом или правом. Продолжая эту мысль, он заявлял, что суть определения актива в действительности направлена не на источник, а на выгоды. Таким образом,

актив будет фигурировать в финансовых отчетах только при вероятности получения экономических выгод, а в случае отсутствия таковых он активом ни в коей мере не будет [3, p. 199].

Здесь нужно сделать небольшое отступление и глубже рассмотреть данный вопрос, который лишь кажется простым. Известное отождествление экономических выгод и актива существовало еще сравнительно недавно, пусть и не на международном уровне, но, по крайней мере, в Австралии. Так, в 1995 г. было официально принято “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 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 своеобразной тождественности активов и экономических выгод в свое время нашли воплощение и в трудах определенной части теоретиков. Так, комментируя определение актива, содержащееся в Основных положениях, австралийские исследователи Г. Пирсон и А. Рамзай выстраивают свою логику рассуждений. Они говорят, что автомобиль, будучи активом, является таковым не в силу физических свойств, а благодаря способности генерировать экономические выгоды за счет предоставления транспортных услуг организации. Долговые расписки по ранее отгруженным товарам являются активами не потому, что они устанавливают некое право, а потому, что способны предоставить экономические выгоды в форме притока денежных средств. Деньги, в свою очередь, также выступают активами, продуцирующими экономические выгоды через свою покупательную способность. Итак, актив – это не что иное, как экономические выгоды, а источник этих выгод сам по себе активом не является [4, p. 49].

Нужно сказать, что и на концептуальном уровне возможны определенные сценарии, когда создается видимость, будто актив и экономические выгоды схожи по сути, особенно в случаях, когда актив генерирует выгоды, которые в теории и на практике сами являются активами. К примеру, акции способны продуцировать дивиденды в денежной форме, но денежные средства, в силу своей природы, являются разновидностью активов. Когда компания или физическое лицо на свой банковский счет получает приток наличности от выплаты дивидендов, то создается ощущение, будто экономические выгоды совпадают с тем, что мы называем активом. Аналогичное впечатление может сложиться, если рассматривать даже те явления, при которых выгоды носят немонетарный характер. Так, две стороны могут заключить договор об обмене товарами, но прибывающие товары можно трактовать не только как приток экономических выгод, но и как актив.

Однако такие представления, по нашему мнению, ошибочны, и главный изъян этой концепции мы видим в том, что актив для организации является таковым, лишь находясь под ее реальным контролем. Экономические же выгоды не всегда должны контролироваться компанией. Вновь обратимся к примеру с дивидендами и подробнее рассмотрим механизм их выплаты. Принятие решений о суммах к выплате, соответствующие распоряжения менеджмента, перевод средств из одного банка в другой, физические действия работников банков по проведению необхо-

* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/SAC4_3-95.pdf. – P. 13.

димых операций — все это и представляет процесс притока экономических выгод. На эти процессы владелец акций не оказывает какого-либо влияния и не контролирует их. Появление же денежных средств на банковских счетах владельца ставит их под его распорядительную власть, и именно здесь экономические выгоды в виде дивидендов преобразуются в полноценный актив. Таким образом, хотя некоторые виды активов и способны генерировать новые активы, но в действительности и они вынуждены предварительно проходить через “зону” экономических выгод.

Более того, существуют экономические выгоды, которые в активы трансформироваться не могут в силу своей природы; в первую очередь речь идет о получении различных услуг по предоплате. Итак, экономические выгоды можно отнести к единому классу явлений, хотя последние весьма неоднородны и представляют собой широкий ряд всевозможных ситуаций, поэтому вполне логично, что в Основных положениях 2004 г. при определении актива отказались ставить знак равенства между ним и экономическими выгодами.

Некоторые исследователи возразят нам и укажут, что, соглашаясь с тем, что экономические выгоды якобы не всегда находятся под контролем организации, мы одновременно противоречим словам К. Дигена о том, что контроль означает способность компании извлекать из актива выгоды и регулировать доступ к их получению для “третьих” лиц. Однако в действительности смысл его слов не в том, что организация всегда и при любых обстоятельствах способна осуществлять контроль над процессом притока экономических выгод, а совсем в другом. Когда К. Диген говорит о способности извлекать выгоды, то в данном случае он имеет в виду контроль над направлением их потока. Направление потока означает, в чью пользу происходит генерация и кто, в конечном счете, является получателем выгод. С этой точки зрения, контроль над активом принадлежит тому, кто способен назначать по своему усмотрению своеобразных бенефициаров. Если, например, какое-либо лицо владеет акциями, то дивиденды от них могут выплачиваться только тем лицам, которые будут им обозначены. И именно владелец вправе менять количество бенефициаров и выплачиваемые суммы в любой момент по своему усмотрению, в том числе назначая единственным бенефициаром только себя. Поэтому, с нашей точки зрения, понятие контроля над активом следует интерпретировать как контроль над направлением движения экономических выгод. Это достаточно четко выявляет дихотомию между активом и экономическими выгодами, поскольку над последними, в зависимости от ситуации, контроля может и не быть. Актив же всегда находится под контролем организации, ибо это одно из условий его существования.

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” **. Как легко заметить, подобный подход предполагает существование 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

* [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <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>. — P. 4.

** Там же.

способности производить экономические выгоды, опуская вопрос о личных ожиданиях. Также в предлагаемом определении было устранено логическое недоразумение со словом “будущее”, поскольку это может приводить 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 подготовило существенное усиление и в другом аспекте по сравнению с нынешней дефиницией за счет введения концепции права или совокупности прав, предоставляющих возможность получать экономические выгоды. По этому поводу в одной из статей, посвященных анализу некоторых аспектов проекта Основных положений IASB 2015 г., высказывается мнение, что подобная идея может иметь заметные последствия для записи бухгалтерских операций, поскольку смещает восприятие актива как преимущественно физического объекта в область его восприятия в качестве существующего права. Если подобное смещение произойдет, то арендованное оборудование, которое ранее записывалось в балансовой ведомости как имущественный комплекс, теперь придется записывать как право иметь данное оборудование на балансе фирмы. Однако при этом сам автор отмечает, что в проекте Основных положений IASB 2015 г. оговаривается, что описание права или совокупности прав в качестве физического объекта нередко способствует более достоверному пониманию на практике [5].

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 современную рамочную концепцию для принятия бухгалтерских стандартов, но и внести дополнительную ясность в некоторые важные теоретические принципы бухгалтерской отчетности, а заодно объявил, что, поскольку данный документ является проектом, он подлежит активному обсуждению, которое 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 было вынесено следующее определение: “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 нем сохранялась прежняя трактовка, состоявшая из двух определений, но вместе с тем из определения понятия экономического ресурса были изъяты слова “иной источник ценностей”. В подобной редакции экономический ресурс выступает лишь в одном качестве – исключительно в качестве права, и никаким другим источником ценностей он больше не является. Итак, право в новом проекте признается единственным источником ценностей, определяющим сущность экономического ресурса.

На первый взгляд, такое решение представляется сомнительным, поскольку создается впечатление, что вне определения остался такой актив, как гудвилл. Но в действительности подобные аргументы безосновательны. В частности, изъятие выражения “иной источник ценностей” было обусловлено опасениями, что данную фразу можно неоправданно широко толковать на практике и под определение актива будут подведены те явления экономической действительности, которые активами быть не могут. Далее, для того чтобы избежать проблем с активами типа

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

гудвилл и ему подобными, было решено, что термин "право" не будет интерпретироваться только в юридическом значении и ему отводится более широкая область применения, а именно – способность на эксклюзивной основе иметь актив и предупреждать доступ к нему сторонних организаций.

В ходе работы над проектом несколько экспертов выразили несогласие с идеей отдельного определения экономического ресурса и даже вообще отрицали необходимость внесения изменений в существующее определение. По их мнению, сущность актива должна выражаться посредством только одного определения, поскольку двойная конфигурация необязательно предполагает ее лучшее понимание и практикующий бухгалтер не должен анализировать сразу два определения. Более того, существующее определение, в котором употребляются аналогичные термины, не слишком отличается от предлагаемой формулировки, но выгодно выделяется известной лаконичностью. К тому же, длительное время оно не вызывало особых проблем на практике. Тем не менее, IASB настоял не только на внесении изменений, но и на двойном определении, поскольку было необходимо подчеркнуть природу актива в первую очередь как экономического ресурса, а не как совокупности экономических выгод, которые он способен производить.

Нужно сказать, что деятельность IFRS Foundation и IASB напрямую влияет на работу австралийских органов в этой области. Еще в декабре 2013 г. AASB внес изменения в Основные положения 2004 г., опираясь на принятый IASB новый проект Основных положений 2010 г. Он не затрагивал вопросы определения актива, но осуществил имплементацию новых предписаний, касающихся целей общей финансовой отчетности и качественных характеристик предоставляемой финансовой информации. Другими словами, ожидая новых изменений со стороны международных институтов, AASB решил не публиковать австралийский аналог по образцу Основных положений 2010 г. и ограничился внесением новых глав в уже существующий документ. Когда в 2015 г. IASB принял уже известный нам проект Основных положений, то AASB не утвердил свой проект, но счел необходимым опубликовать его с призывом к австралийским экспертам поучаствовать в его обсуждении и выработке рекомендаций для IASB. Что касается официального принятия проекта Основных положений 2015 г., то предварительно речь идет о I квартале 2018 г. как наиболее вероятном сроке.

Выводы

Проведенное исследование показало, что актив является не просто бухгалтерской строкой, а целостным экономическим явлением, нуждающимся в четком определении для анализа финансового и экономического состояния предприятия. На теоретическом уровне до сегодняшнего дня западные специалисты практически еще не выработали единого подхода к определению актива. Более того, развитие представлений об активе среди ученых далеко не всегда соответствует определениям, используемым в официальных бухгалтерских документах. Так, понятие контроля над активом в Основных положениях 2004 г. существенно отличалось от трактовки, данной К. Дигеном, а определение актива, разработанное в этом же документе, которое фактически означает отказ от отождествления актива и экономических выгод, не было поддержано Г. Пирсоном и А. Рамзаем. Вместе с тем определение актива в настоящее время претерпевает некую эволюцию как в австралийской, так и в международной методологии бухгалтерского учета за счет отказа от ряда прежних концепций и введения концепции права как основополагающей идеи, опреде-

ляющей сущность экономического ресурса, а следовательно, и актива. Таким образом, происходит размывание восприятия актива как физического объекта, который теперь понимается как право или совокупность прав. Это не удивительно, если принять во внимание, что контроль над физическим объектом в действительности представляет собой либо право собственника на вещь, либо право арендатора. И, с нашей точки зрения, необходимо согласиться с этими новациями. При этом унификации определения актива в австралийской бухгалтерской системе и на международном уровне способствует сближение австралийских и международных бухгалтерских стандартов на базе принятия единого проекта Основных положений 2015 г.

Список использованной литературы

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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <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>.

Статья поступила в редакцию 4 октября 2017 г.
