

**Вагиф Магеррам ГУЛИЕВ**

к.э.н., доцент., Азербайджанский Государственный Экономический Университет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1580-2482>

e-mail: [vaqifquliyev.unc@gmail.com](mailto:vaqifquliyev.unc@gmail.com)

## СУЩНОСТЬ И КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

*Статья посвящена изучению вопросов раскрытия и интерпретации в экономических науках и бухгалтерском учете сущности понятий «активы» и «капитал», обоснованию собственных суждений по указанным понятиям. Обосновано важность правильного раскрытия и формулирования существующих в рассматриваемой сфере проблемных вопросов. Результаты исследований могут быть использованы и применены для унификации экономических понятий, лучшего понимания и оценки информации о деятельности институциональных единиц. Доказано, что при формулировании семантики понятия «активы» и признании объектов в отчетности в качестве активов нужно учесть как экономическую, так и социальную их функции. В системе учета и отчетности понятие «активы» должно приниматься как содержание, а понятия «капитал» и «обязательства» – как форма, т.е. как права собственности над активами, находящимися под контролем компаний.*

**Ключевые слова:** понятие, активы, капитал, определение, признание, содержание, форма, право, собственность

### ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время:

– один и тот же реальный объект, (например, оборудование) выполняющий одну и ту же экономическую функцию, выражается разными понятиями, например, в одном случае как капитал, во втором – основной капитал, в третьем – средство производства, в четвертом – основное средство, в пятом – основной фонд, в шестом – актив, в седьмом – экономический ресурс, в восьмом – собственность, в девятом – имущество и т.д.;

– один и тот же термин, например, «фонды» используется для отражения как реальных объектов (основные фонды, оборотные фонды), так и абстрактных (уставный фонд, резервный фонд, амортизационный фонд и т.д.). Даже имеются многочисленные случаи, когда в рамках одного и того же учебника, учебного пособия или научной работы используются все вышеуказанные понятия и термины. Это свидетельствует не столько о богатстве экономического языка, сколько о разночтениях и путанице, которые в целом препятствуют логическому его построению и развитию.

Сказанное касается лишь синтаксической стороны вещей и предметов, имеющих в распоряжении и использовании организаций. Поэтому к проблеме надо подходить и с точки зрения семантики и прагматики. Другими словами, важно раскрывать и обосновать то, какое из имеющихся многочисленных понятий лучше всего выражает смысл или значение вещей, и имеет право быть применяемым в теории и практике учета и других экономических наук. Создание единого экономического языка, который бы имел единую семиотику, обуславливается не только необходимостью вышеизложенного. Происходящие процессы глобализации и интеграции экономического развития требуют параллельно институционализации организационно-экономической и нормативно-правовой базы проводить унификацию экономического и учетного языка. Между тем как показывает изучение, эти языки развивались и сейчас развиваются в отрыве друг от друга. Экономическая теория используя свой понятийный аппарат

как бы защищает интересы общества, а бухгалтерский учет – интересы фирм и корпораций. В них по-разному трактуются смысл и содержание одних и тех же понятий, лежащих в основе формирования теории и методологии науки. Отсюда и разделение, вернее разрыв в теории и методологии формирования информации об одних и тех же объектах, выполняющих взаимосвязанные функции. Без преувеличения можно говорить, что, не переходя на единые термины, на одинаковое понимание семантики и прагматики этих терминов невозможно осуществить всемирную гармонизацию и унификацию учетно-отчетной системы и рационально сочетать интересы общества и бизнеса.

В настоящей работе делается попытка изучить и сформулировать существующие в рассматриваемой сфере проблемные вопросы и высказать некоторые суждения по их решению в теоретическом и практическом плане.

### РЕЗУЛЬТАТЫ

Известно, что всякая сущность раскрывается с помощью определенных понятий. В бухгалтерском учете, как и других экономических науках, используется множество понятий, образующих семиотику языка и несущих в себе конкретную информационную нагрузку. Иными словами, количественные параметры предполагаемой к получению информации формируются исключительно в рамках того или иного понятия. Сущность понятия всегда служит базой для формирования методологии науки. Следовательно, создание адекватной методологии зависит от того как сформулирована сущность самого понятия, какая семантика и прагматика приписана этому понятию. Очевидно, что со времени становления и развития учета понятия, составившие его язык в грамматическом и семантическом отношениях постоянно изменялись под влиянием социально-политических, экономических и других факторов. Но как бы то ни было, все понятия, используемые в бухгалтерском учете, и отражающие экономическую жизнь общества – есть продукт усилий и труда многих поколений и всего человечества.

Они были созданы теорией и практикой не только бухгалтерского учета, но и других экономических наук.

К сожалению, однако приходится констатировать, что вещи или предметы используемые экономическими субъектами, временами выражались и сейчас выражаются разными понятиями. Вполне верно говорил А. Маршалл о том, что «... когда приходится использовать слишком много символов, разбирать их становится трудно всем, кроме самого автора» [1, с. 4].

В связи с вышесказанным возникают вечные вопросы:

– как понимается и раскрывается сущность используемых в экономических науках таких основных понятий, как «Капитал» и «Активы»?

– на какие концептуальные суждения и принципы опираются определения этих понятий в бухгалтерском учете?

Изучение и обобщение взглядов и точек зрения, сложившихся вокруг этих вопросов позволяет сказать, что нет исчерпывающих на них ответов, в экономической и учетной литературе отсутствуют единые трактовки относительно описания сущности перечисленных понятий. Как выразились М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера «То, что экономисты и юристы именовали капиталом, бухгалтер называли активами» [2, с. 274].

Нет единой позиции и в нормативных документах, регулирующих концептуальную базу учета и отчетности активов, других элементов на национальном и международном уровнях. В общеэкономической и учетной литературе рассматриваемые субстантивные понятия употребляются как в самостоятельном значении, так и в качестве синонимов. Каждое из них описывается и разъясняется: в одних источниках – в структурно-функциональном, других – чисто экономическом, третьих – социально-экономическом, четвертых – политико-идеологическом, пятых – чисто математическом аспекте и т.д. Этим понятиям присваиваются или придаются многочисленные функции. Так, например, в словаре, переведенном с английского языка («Dictionary of accounting terms») на русский, термин «капитал» характеризуется многими функциями: капитал – основное средство; капитал – внеоборотные активы; капитал – недвижимое имущество; капитал – инвестиция; капитал – выручка от продажи и т.д. [3, с. 51-53]. Такая же картина наблюдается в англо-русском словаре бухгалтерских терминов, где содержание капитала раскрывается в разных значениях: капитал – доля владельца/собственника в капитале, отраженного в балансе; капитал – долгосрочные внеоборотные активы; капитал – доход от увеличения стоимости активов; капитал – капитальные расходы и т.д. [4, с. 30-31].

В экономической теории «капитал» принимается как сложное и многофункциональное понятие, вокруг которого возникли различные капитальные теории: меркантилистская теория; теория физиократов; классическая буржуазные теории; марксистская теория; неоклассическая теория [5, с. 308-309].

Один из основателей классической экономической теории Адам Смит в своих исследованиях вообще не употреблял термин «активы», описывал и классифи-

цировал лишь понятие «капитал». Он говорил, что величина стоимости определяется количеством труда, в то же время утверждал что доход, получаемый от труда называется заработной платой; доход, получаемый с капитала, употребляемого в дело, – прибылью; доход, получаемый с капитала, используемого на ссужение других, – процентом, или денежным ростом [6, с. 107]. Таким образом, А. Смит принимал капитал как источник создания прибыли, процента или денежного роста.

А. Маршалл как и А. Смит в своих исследованиях также не употреблял понятие «активы», а капитал характеризовал следующим образом: «капитал включает все, что предназначено для торгово-промышленных целей, будь то машины, сырье или готовые изделия, театры и гостиницы, семейные фермы и дома, но не мебель или одежда, составляющие собственность тех, кто их использует. Ибо повсюду обычно считается, что первые приносят, а вторые не приносят доход, о чем свидетельствует и практика инспекторов по подоходному налогу [1, с.114].

Дж.М. Кейнс не давал прямого определения капитала, однако судя по содержанию его книги «Общая теория занятости, процента и денег» он, как и свои предшественники, к капиталу относил капитальное имущество (машины, оборудования и пр. капитальную собственность), а также товарно-материальные запасы, денежные средства, и при этом утверждал, что прибыль, проценты, относящиеся к доходу создаются от использования этих вещей, то есть капитала [7, с. 105-107]. В то же время Дж. М. Кейнс, в отличие от многих теоретиков-экономистов, считал понятия «капитал» и «активы» синонимами, и по существу утверждал, что капитал и активы в одинаковой мере выступают источником дохода (прибыли, процента). По его мнению доход возникает от собственности на активы [7, с. 296].

П.А. Самуэльсон, В.Д. Нордхаус определяют активы и капитал таким образом: «Актив. Материальное имущество или неосязаемое право, которое имеет стоимость. Важными примерами активов являются фабрики, оборудование, земля, патенты, авторские права и финансовые инструменты (такие как деньги и облигации) [8, с. 1309]. Капитал (капитальные блага, капитальное имущество) в экономической теории – один из трех факторов производства (труд, земля и капитал). Капитал состоит из произведенных товаров длительного пользования, которые, в свою очередь используются в процессе производства» [8, с. 1320].

По поводу определения сущности факторов производства Н.Г. Мэнкью пишет: «Значение терминов *труд* и *земля* очевидно; определение капитала несколько сложнее. Экономисты используют термин «капитал» по отношению к используемым в производстве оборудованию, зданиям и сооружениям» [9, с. 393]. Ни в одной части, даже в глоссарий своей книги «Принципы экономики» он не упоминает термин активы. Это позволяет делать такой субъективный вывод, что когда теоретики-экономисты исследуют микроэкономику, т.е., экономику фирм и компаний, наверное, многие из них не интересовались содержанием и структурой информации финансовой отчетности этих формирований. Они [термины] выступают как отдельные элементы финансовой отчетности, и следовате-

льно, информации, отраженные по ним, по своей структуре и содержанию не идентичны.

Утверждение западных ученых о том, что капитал как один из факторов производства используется для производства товаров, услуг и приносит доход, принимается и всеми представителями экономической теории постсоветского пространства. Так, авторы учебника «Экономическая теория. Микроэкономика» под капиталом понимают любой экономический ресурс, который создается в целях производства большого количества экономических благ и который способен приносить доход. В это понятие они относят все то, чем владеет та или иная фирма – основные фонды, товарно-материальные запасы, жилищное строительство, человеческий капитал, «доброе имя фирмы», научный потенциал [10, с. 369-370].

По мнению Р.М. Нуреева, капитал представляет собой любой ресурс, создаваемый с целью производства большого количества экономических благ. В то же время он считает, что капитал (capital) – ресурсы длительного пользования, используемые для производства товаров и услуг. Он различает физический (материально-вещественный) и человеческий капитал. К физическому капиталу он относит машины, здания, сооружения, сырье и т.д. Далее, он делит этот капитал на основной и оборотный. По его мнению в состав основного капитала включаются реальные активы длительного пользования, такие как здания, сооружения, машины, оборудование, а в оборотный капитал – расходуемый на покупку средств для каждого цикла производства: сырья, основных и вспомогательных материалов труда [5, с. 318]. Как видно, основной капитал принимается как активы, которые определяются таким образом: «Активы – средства, обеспечивающие денежные поступления их владельцу в форме как прямых выплат (прибыли, дивиденды, рента и т.д.), так и скрытых выплат (увеличение стоимости фирмы, недвижимости, акций и т.д.» [5, с. 400]. В целом из приведенных автором описаний можно понять, что капитал предназначен для производства товаров и услуг, а активы – для получения прибыли, дивидендов и пр. доходов).

К. Маркс, изучая капитал, вовсе не пользовался понятием «активы». Известно, что он рассматривал капитал в разных аспектах – экономическом, социальном, классовом и т.д. По его утверждению, та часть капитала, которая превращается в средства производства и в процессе производства не изменяет величины, – является постоянным капиталом; та часть капитала, которая превращена в рабочую силу и которая в процессе производства изменяет свою стоимость, – является переменным капиталом. Переменный капитал по его мнению производит свой собственный эквивалент и сверх того избыток, прибавочную стоимость [11, с. 216]. К. Маркс отмечал, что «...если средства производства и жизненные средства являются собственностью непосредственного производителя, самого рабочего, то они не составляют капитала. Они становятся капиталом лишь при условиях, при которых они служат в то же средствами эксплуатации рабочего и господства над ним» [11, с. 770]. Он был согласен также с утверждением Э.Г. Уэкфильда, который говорил, что капитал не вещь, а общественное отношение между

людьми [11, с. 769]. Под капиталом К. Маркс понимал также право на собственность, когда говорил, что «... в итальянской бухгалтерии частные расходы записываются на стороне дебета капиталиста по отношению к его капиталу» [11, с. 598]. В целом он считал, что совокупный капитал выполняет одновременно две функции: создает потребительскую стоимость и стоимость. Последняя величина увеличивается за счет переменного капитала и это увеличение он называет прибавочной стоимостью. Беглый обзор позволяет резюмировать, что под понятием «капитал» К. Маркс подразумевал:

- средства производства (постоянный капитал);
- рабочую силу (переменный капитал);
- переменный капитал – источник прибавочной стоимости;
- общественные отношения между людьми;
- право на собственность.

Относительно сущности и функциям капитала все последователи Маркса придерживаются его основных философских и теоретических предписаний.

Рассмотрим как трактуется сущность и функции капитала и активов в системе учета и отчетности.

Со дня основания бывшего Советского Союза и вплоть до конца 30-х гг. XX ст. понятия «Капитал» и «Активы» использовались в нормативных документах по учету и отчетности, хотя к этому времени в политической экономии они вовсе были убраны. Начиная со середины 30-х годов XX ст., они, особенно термин «капитал», выводились из сферы учета и отчетности как термины, присущие капиталистическому строю и заменены такими понятиями как «хозяйственные средства», «фонды», «основные фонды», «оборотные фонды», «основные средства», «оборотные средства» и т.д. Большинство этих из них до сих пор используется в экономической и учетной литературе многих постсоветских стран. Можно со всей очевидностью сказать, что ни одно из этих понятий не раскрывало основное свойство и функцию реальных предметов и вещей. Например, понятие «основные средства» вообще не характеризует экономическую или какую-нибудь сущность и функцию зданий, сооружений, машин и оборудования и т.д. Придавая этим средствам функцию основного средства (по существу основного капитала) по логике выходит, что запасы (сырье и материалы), денежные средства и прочие финансовые активы играют вспомогательную роль в процессе производства товаров и услуг, получения дохода и прибыли. Достаточно напомнить, простую истину, что в качестве как начальную, так и конечную точку в бизнес деятельности составляют денежные средства. В литературе по учету, экономическому анализу, а также прочим функциональным наукам понятие «фонды» используется для отражения не только реальных, но и абстрактных объектов, например, уставного фонда, амортизационного фонда, фонда накопления, резервного фонда и т.д. Ни один из названных фондов не имеет реальную субстанцию, они не участвуют в реальном процессе производства товаров и услуг, получения дохода и прибыли, не обращаются в товарных и фондовых рынках, их абстрактная величина определяется через оценку материальных, нематериальных и финансовых активов. Забегая вперед, скажем, что в нас-

тоящее время в постсоветском пространстве, как и в западной учетной системе, капитал определяется по математическому правилу, т.е. по формуле:

$$\text{Капитал} = \text{Активы} - \text{Обязательства}$$

Согласно данному определению капитал отражает как бы чистые активы предприятия. На наш взгляд, такое определение никак не раскрывает сущность капитала ни по содержанию, ни по форме.

Что же касается исследования и обсуждения вопросов, связанных с терминологией, особенно вокруг сущности и содержания понятий «активы», «капитал» в учетной литературе западных стран, то они, как показывает изучение, начались еще в прошлом веке и продолжают по сей день. Но в них отсутствует какая-либо информация о том, когда и кем были введены на язык бухгалтерского учета термины «активы» и «капитал». Быть может, это не имеет какого-либо значения, однако вовсе не безразлично то, под какой семантикой эти понятия заложены в основу в теории и методологии учета и отчетности западных стран. Ибо развитие теории и методологии в этой сфере всегда шло, и сейчас идет на базе изучения сущности и функций конкретных понятий или элементов понятия. Как верно отмечают американские ученые Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Вреда: «Если теория обеспечивает развитие бухгалтерской мысли и учетных стандартов, то это в значительной степени является заслугой четкого определения и анализа сущности активов и кредиторской задолженности» [12, с. 284].

Немного подробно рассмотрим какое определение дается тому или иному понятию отдельными авторами, каким образом предписаны сущность и критерии при-

знания активов в нормативных документах отдельных стран, а также в Концептуальных основах международных стандартов финансовой отчетности.

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Вреда считают активы носителями потенциальных доходов [12, с. 284]. Согласно же определению Джона Каннинга (J. Canning) «активы – это будущая услуга, выраженная в деньгах или конвертируемая в деньги ... право, которое законно и справедливо гарантирует доход некоторому лицу или группе лиц» [12, с. 285]. По Д. Миддлтоу активы – это ресурсы, стоимость которых может быть оценена и которые контролируются фирмой или принадлежат ей [13, с. 56]. Многие другие ученые-теоретики бухгалтерского учета (С. Sprague, Н. Harris, G. Staubas, A. Anderson M.C. Miller, M.A. Islam) под активами также понимают источники потенциального дохода или будущей экономической выгоды [2, с. 264].

Отметим, что организации, регулирующие финансовый учет и отчетность в США, Англии, Австралии, Новой Зеландии, при определении активов на передний план выдвигают почти те же признаки, что вышеприведенные авторы (таблица 1).

Прежде чем перейти на рассмотрение критериев признания активов, кратко рассмотрим как определяются активы в Концептуальных основах представления финансовых отчетов, разработанных Советом МСФО. На международном уровне они выступают теоретической и методологической базой учета и отчетности всех элементов, в т.ч. активов. Как известно, что Советом МСФО разработаны три таких документа. В каждом из них изменялись формулировки определения, а также критерии признания активов (таблицы 2).

Таблица 1 – Определения и критерии признания активов в США, Австралии, Англии и Новой Зеландии

Страна, организация	Определение активов	Критерии признания активов
США: FASB (Financial Accounting Standards Board)	Активы – вероятные будущие экономические выгоды, полученные или контролируемые определенным лицом в результате прошлых транзакций или событий (SFAC 6, п.25)	а) определение ( <i>definition</i> ) – статья соответствует определению элемента финансовой отчетности; б) измеримость ( <i>measurability</i> ) – статья имеет соответствующий атрибут, который можно измерить с достаточной надежностью; в) релевантность ( <i>relevance</i> ) – информация о нем может повлиять на решения пользователей; г) надежность ( <i>reliability</i> ) – информация является достоверной, проверяемой и нейтральной (SFAC 5, п. 63)
Австралия: AARF (AustralionAccounting Research Foundation)	«Активы» – это будущие экономические выгоды, контролируемые предприятием как результат прошлых транзакций или других прошлых событий (SAC 4, п. 14)	а) вероятно, что будущие экономические выгоды, воплощенные в активе, будут реализованы; б) актив имеет стоимость или иную стоимость, которая может быть измерена надежно (SAC 4, п. 38).
Англия: ASB (Accounting Standarts Board)	Активы – это права или другой доступ к будущим экономическим выгодам, которые контролируется организацией в результате прошлых операций или событий (ASB, п. 4.6).	
Новая Зеландия: NZSA (New Zealand Society of Accountants)	Актив – это ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод (PBE, п. B49).	а) Актив признается в балансе, когда существует вероятность того, что в будущем экономические выгоды будут поступать к предприятию, и актив имеет стоимость, которая может быть надежно измерена (PBE, п. B89).

Таблица 2 – Определения и критерии признания активов в Концептуальных основах представления финансовых отчетов

Активы:	Принципы подготовки и представления финансовой отчетности (1989 г.)	Концептуальные основы финансовой отчетности (2010 г.)	Концептуальные основы представления финансовых отчетов (2018 г.)
– определения	Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем [14, с.45]	Актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию [21, с. 15].	Актив существующий экономический ресурс контролируемой организацией в результате прошлых событий. Экономический ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод [16, с. 29].
– критерии признания	Актив признается в балансе, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод в компанию, а актив имеет стоимость или оценку, которое может быть надежно измерена [14, с. 55]	Актив признается в бухгалтерском балансе, если поступление в организацию будущих экономических выгод представляется вероятным, и актив имеет первоначальную стоимость, которая может быть надежно оценена [15, с. 22].	В отчете о финансовом положении признаются только статьи, отвечающие определению актива ... [16, с. 48].

Как видно из приведенных таблиц, определения различаются между собой в основном в синтаксическом отношении. Если же все-таки придется найти какие-либо различия между определениями, сформулированными разными авторами и отдельными нормативными/концептуальными документами, то их можно разделить на две группы:

1. Определения, принимающие активы как потенциал экономической выгоды или право экономической выгоды, или же будущая экономическая выгода. Эти определения полностью отождествляют понятия «потенциал экономической выгоды», «право экономической выгоды» или же «будущая экономическая выгода» с активами, иначе говоря в них [в определениях] не видно субстанции;

2. Определения, принимающие активы как экономические ресурсы. В этих определениях активы принимаются как субстанция которая принесет хозяйствующему субъекту в будущем экономическую выгоду, доход, или же создаст право на получение экономической выгоды. Таким образом, в них четко выделяются субстанция и цели ее приобретения и использования.

Мы считаем, более приемлемым является определение второй группы. Дело в том, что наличие активов не гарантирует и не дает основания считать, что если уж мы имеем субстанцию, значит точно имеем и будущую экономическую выгоду или доход. Для получения будущей экономической выгоды или дохода надо еще использовать субстанцию, т.е. ресурсы / активы. В то же время, на наш взгляд, всем определениям присущ один существенный недостаток, суть которого заключается в том, что во всех определениях активы принимаются лишь как источник создания дохода или экономической выгоды для хозяйствующего субъекта, тем самым забывается роль и значение активов для решения общих социально-экономических проблем. Ограничение функции активов лишь получением экономической выгоды искажает их сущность, снижает ответственность компаний, перед обществом. В целом сформулированные определения отделяют системы учета и отчетности от насущных

проблем общества. Хотя такое высказывание в адрес рассматриваемой системы может показаться слишком сурово, но это является истиной и реальной действительностью. Так как они [определения] закреплены в соответствующих стандартах, положениях в нормативном порядке, и соответственно получили как бы юридический статус, и выступают как теоретико-методологический фундамент формирования информации о деятельности отчитывающей организации. А в структуре и содержании подобной информации почти отсутствуют показатели, которые бы позволяли определить и оценить роль компаний в решении социальных, экологических и других глобальных проблем. Вся информация сводится к привлечению инвестиций, с тем, чтобы увеличить прибыли компаниям. Надо брать во внимание функции, сформулированные экономической теорией, которая определяет их двояко: а) производство товаров и услуг; и б) получение дохода/экономической выгоды. Другими словами, вся информация учета и отчетности должна формироваться на базе указанных функций.

Элементы финансовой отчетности, в т.ч. активы, отражаются в финансовых отчетах только тогда, когда они отвечают определенным критериям признания, предписываемым соответствующими концептуальными документами и стандартами. Возникает вопрос: в чем суть и необходимость признания? В «Концептуальных основах 2018» назначение признания описывается таким образом: «Признание – это процесс идентификации статьи, удовлетворяющей определению одного из элементов финансовой отчетности, то есть актива, обязательства, собственного капитала, доходов или расходов, для ее включения в отчет о финансовом положении или отчет (отчеты) о финансовых результатах» [16, с. 46]. По мнению западных ученых, необходимость применения критериев признания обусловлена тем, что сформулированные определения не дают основания признать элементы, или же сами критерии признания прямо не вытекают из самих определений [2, с. 268; 12, с. 291].

«Концептуальные основы 2018» на первый взгляд отвергают эти утверждения ученых, и ее п. 5.6 четко

предписывает, что в отчете о финансовом положении признаются только статьи, отвечающие определению актива, обязательства или собственного капитала [16, с. 48]. Однако буквально в следующем предложении данного пункта мы читаем: «Однако признаются не все статьи, отвечающие определению одного из указанных элементов» [16, с. 49].

Как видно из табл. 1, FASB США для признания элементов финансовой отчетности утвердил четыре критерия, два из которых (релевантность и надежность), по существу являются требованиями, выраженными словесно и которые не могут быть отражены количественно, т.е. в стоимостном выражении. Количественно/стоимостно образующим критерием является измеримость, которая уже заложена в самом определении элемента и которая является априори. Поэтому предусмотрение измеримости как одного из критериев признания неуместно. Нам представляется, что наиболее важными для признания активов являются сформулированные FASB-ом следующие характеристики:

1. Актив воплощает вероятную будущую выгоду, обеспечиваемую (или в комбинации с другими активами) способностью прямо или косвенно создавать будущий прирост денежных средств;

2. Благодаря ему хозяйствующая единица может получить выгоду или управлять ею другими способами;

3. Хозяйственные операции или другие события, обеспечивающие увеличение прав на выгоду или контроль над ней, уже имело место [12, с. 287].

Отсутствие какой-либо характеристики из этого перечня означает, что актив не может быть признан.

Как и в экономической теории, в теории бухгалтерского учета нет единой позиции по интерпретации капитала, понятие «капитал» трактуется по многим признакам и аспектам, его сущность и содержания остаются предметом дискуссий, которые, по мнению Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда, привели к разным теоретическим образованиям, в частности к теории собственности, теории хозяйствующей единицы, концепции остаточного капитала, теории предприятия и теории фондов [12, с. 477]. Излагая суть каждой из этой теории, они приходят к общему заключению, что капитал во всех случаях представляет собой как разность между активами корпораций и ее кредиторской задолженности и приносит прибыль. Они употребляют не просто понятие «капитал», а понятие «собственный капитал», следовательно это дает основание считать, что как и многие другие авторы, Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда потенциально допускают использование в системе учета и понятия «заемного капитала». Собственный капитал делится ими на две категории: инвестированный капитал и нераспределенная прибыль. Раскрывая суть теорий капитала Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда нигде не отмечают, что капитал это право на собственность, вместо этого определяют собственность по математической формуле:

$$\text{Активы} - \text{Кредиторская задолженность} = \\ = \text{Собственность} \quad [12, \text{с. } 480].$$

Что понимают авторы под понятием «собственность» понять трудно. Если учесть, что в экономическом отношении собственность – это есть активы, тогда

получается, что активы с минусом кредиторской задолженности равны активам. Наверное, они не это имели виду. Будем считать, что они под понятием собственности имели виду право на собственность над активами после вычета кредиторской задолженности. Тогда надо было ясно писать, что

$$\text{Активы} - \text{Кредиторская задолженность} = \\ = \text{Собственность}$$

– означает право собственности над активами, принадлежащими данной организации. Если допустить, что авторы под понятием собственности имели в виду право на собственность над активами, то тогда как можно с ними согласиться, что право на собственность, т.е. капитал, можно инвестировать или направить его на увеличение прибыли. Могут инвестироваться активы, а не права над ними. В отличие от экономической теории и других экономических наук, в системе финансового учета и отчетности под понятием «капитал», как уже было отмечено выше, подразумевается остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств. Во многих учетных литературах и концептуальных документах эту долю называют чистыми активами организации. Если собственный капитал есть часть активов, то почему же эти активы мы не называем чистым капиталом? Если часть активов, равную стоимости капитала, называют чистыми активами, то возникает еще один вопрос – как же называть другую часть активов – нечистыми или заемными активами? На эти вопросы нет истинных ответов. Можно с пониманием и уважением относиться к обычаям и традициям представителей экономической теории, которые все созданные движимую, недвижимую и интеллектуальную собственность относят к капиталу, и следовательно, могут обойтись без использования понятия «активы». Дело в том, как было отмечено выше, они почти не употребляют понятие «активы». В системе же учета возникает необходимость использования обеих понятий, поэтому должна быть четко сформулирована семантика этих понятий.

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда отмечают, что понятие собственности в бухгалтерском учете возникло в связи с необходимостью придания логического объяснения двойной записи [12, с. 480]. Вряд ли можно согласиться с таким утверждением. Как известно, необходимость использования двойной записи впервые обосновал Л. Пачиоли в своем «Трактате». Однако это не означает, что до этого вообще не велся учет собственности, т.е. имущества, ибо учет со дня возникновения и до средних веков, т.е. до изобретения двойной записи также отражал наличие и движение собственности. Другой вопрос, что право на собственность не отражалось на отдельном счете. Ведь хозяйствующий субъект должен был иметь информацию о том, над какой частью собственности или имущества он обладает правом, а над какой – нет. Исходя из этого, можно утверждать, что капитал, или как многие бухгалтера его называют чистыми активами, отражают не часть самой субстанции (активов), или просто долю предприятия в активах, а право на эту долю. Отсюда вытекает, что двойная запись возникла из необходимости отражения прав собственности в

учете и отчетности, а не наоборот.

Когда мы говорим о правах на собственность, мы подразумеваем как право на собственность самого предприятия, так и право на собственность кредиторов и других контрагентов предприятия. Если мы всю собственность (имущества), используемой предприятием назовем активами, то тогда вся сумма этих активов будет равна всей сумме прав собственности. В результате мы получим уравнение:

$$\text{Активы} = \text{Права собственности.}$$

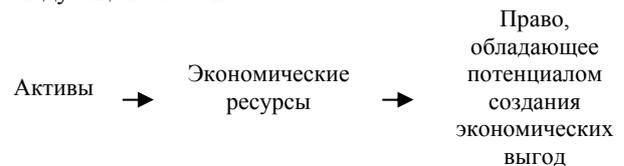
Если разделить права собственности на составные элементы, то тогда уравнение будет иметь следующий вид:

$$\text{Активы} = \text{Права собственности предприятия (Капитал)} + \text{Права собственности других лиц (Обязательства)}.$$

При таком уравнении не только Обязательства, но и Капитал должен относиться к общему понятию «Пассив», как это принималось в системе советского учета. Дело в том, что рассмотрение Капитала и Обязательства как совокупность прав собственности дает основание сказать, что они не реальные вещи, а отражают лишь юридическую сторону реальных вещей. Поскольку в системе учета понятия капитал и обязательства не могут выражать факторы производства, постольку они не могут быть субстанцией. Их первоначальная и последующая величина может оцениваться только через оценку субстанции или активов. Без движения активов нет движения капитала и обязательств, и их компонентов. Итак, капитал, как и обязательство есть символ прав собственности над активами, контролируруемыми организацией. Вышеизложенное подтверждает ошибочность и тех утверждений, согласно которым Капитал и Обязательства являются источниками создания активов. Никакое право на собственность не может быть источником активов, всякое право на собственность может возникать лишь с возникновением или созданием активов. Есть собственность, будет право на собственность, нет собственности, не будет право на собственность. Источником создания активов в широком смысле всегда являются материальные, трудовые и финансовые ресурсы.

В отличие от FASB, ASB и AARF СМСФО, а также NZSA принимают активы как ресурсы или экономические ресурсы. Однако в состав этих ресурсов не включаются трудовые ресурсы компаний. То же самое принято и в Концептуальных основах 2018. Хотелось бы кратко изложить свою позицию в отношении определения активов, сформулированного в Концептуальных основах 2018. Как следует из табл. 2, полную сущность активов можно понять из прививки двух предложений данного документа: *Актив - существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. Экономический ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод.* Если мы правильно понимаем, данное определение сформулировано по принципу преобладания формы над содержанием, хотя такой принцип не существует и который вовсе отвергается учетной теорией и практикой.

Вышеприведенное определение можно выразить следующей схемой:



Возникает вопрос: откуда или же из чего возникает само право, обладающее потенциалом создания экономических выгод? Конечно, ясно, что такое право всегда создается или может быть создано благодаря использованию самих ресурсов или активов. Если это так, то зачем субстанцию превращать в право. Очевидно, что право – это прежде всего юридическое понятие и поэтому оно абстрактное и не может создавать или обладать потенциалом создания экономических выгод. Только поставка реальных материальных, нематериальных и финансовых вещей создает право на получение экономических выгод. А сами вещи возникают лишь в результате использования активов и труда.

Концептуальными основами 2018 по сравнению с предыдущими аналогичными документами изменены не только определение актива, а также критерии его признания. Изъяты из оборота такие прямые критерии, как «вероятная будущая экономическая выгода», «надежность измерения стоимости». Основным критерием признания стало соответствие статьи определению элемента под понятием «актив». Однако этот критерий может иметь силу лишь тогда, когда признание актива представляет пользователям финансовой отчетности полезную, т.е. уместную и правдивую информацию. Мы уже отметили, что уместность и правдивость представления не могут оказать сколь угодно существенное влияние на количественную величину информации, более того, эти требования никак не связаны с основными функциями активов. Принимаемые пользователями решения напрямую зависят не только от уместности и правдивости информации, а также от того как они умеют пользоваться этой информацией при принятии решений. Поэтому нельзя ставить зависимость основного критерия, в данном случае соответствия статьи определению элемента под понятием «актив», от уместности и правдивости информации. С другой стороны, ясно что количественные и качественные параметры информации об активах и других элементах целиком и полностью зависят от применяемых методов и правил, которые предписываются соответствующими стандартами и лежат в основе формирования информации. Иначе говоря, какую информацию будет или должна содержать финансовая отчетность заранее запрограммирована в нормативном порядке.

В конце хотелось бы сформулировать открытый для уважаемых представителей всех экономических наук вопрос: какое из двух понятий («Активы» или «Капитал») должно быть использовано в качестве субстанции в экономических науках. На наш взгляд, этот вопрос должен быть обязательно обсужден как в теоретическом, так и практическом аспектах.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Вопросы раскрытия, разъяснения и интерпретации

физических, функциональных и правовых взаимосвязей и различий между понятиями «капитал» и «активы», хотя не интенсивно и непоследовательно, но все же являются объектами теоретических и прагматических обсуждений и дискуссий в зарубежной учетной литературе. Но результаты таких обсуждений и дискуссий не позволили устранять разночтения в общем экономическом языке.

Разные в семантическом и прагматическом отношении трактовки сущности и содержания одного и того же объекта разными экономическими науками и течениями не позволяют пользователям различить одно понятие от другого, затрудняет восприятие и освоение содержания информации, отраженную под тем или иным понятием.

Во всех определениях активы принимаются лишь как источник создания дохода или экономической выгоды для хозяйствующего субъекта, и вся методология учета и отчетности строится на базе подобных определений. Следовательно, учетно-отчетная система не формирует информацию, с помощью которой можно было бы оценить их роль и ответственность в решении социально-экономических проблем общества. Определение должно выражать в себе две функции активов: а) производство товаров и услуг; б) получение экономической выгоды.

Для отражения в финансовой отчетности того или иного объекта в качестве актива достаточно имеет один критерий: соответствие статьи определению актива. Все другие критерии признания количественном отношении не поддаются измерению и поэтому не имеют прагматическую ценность.

В учетной литературе, да и в нормативных документах, капитал принимается как чистые активы. Это означает, что как в левой, так и в правой части уравнения ( $A=K+O$ ) отражается содержание, т.е. активы. Такое понимание сущности уравнения не логично и неверно. Правую часть уравнения (баланса) надо принимать как форму, то есть, понятия «Капитал» и «Обязательства» следует учитывать в качестве прав собственности над активами, находящимися в данный момент под контролем компаний.

#### Список использованных источников

1. Маршалл А. Принципы экономической науки. URL: <http://www.library.fa.ru/files/Marshall.pdf>
2. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 408 с.
3. Сигел Дж., Шим Дж. Словарь бухгалтерских терминов. Москва: ИНФРА-М, 2001. 408 с.
4. Чмель А. Англо-русский словарь бухгалтерских терминов / под ред. Я.В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 1998. 176 с.
5. Нуреев Р.М. Курс микроэкономики. М.: Норма, 2005. 576 с.
6. Смит А. О природе капитала, его накоплении и применении. URL: [https://www.gumer.info/bibliotek\\_Buks/Econom/smit/smit\\_1.pdf](https://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/smit_1.pdf)
7. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Гелиос АРВ, 2002. 352 с.
8. Самуэльсон П.А., Нордхаус В.Д. Экономика. М.: Издательство БИНОМ, 1997. 800 с.
9. Мэнкью Н.Г. Принципы экономикс. СПб.: Питер, 2009. 672 с.

10. Экономическая теория. Микроэкономика-1, 2 / под общ. ред. Г.П. Журавлевой. М.: «Дашков и К», 2008. 934 с.
11. Маркс К. Капитал. 1952. Т. 1. 794 с.
12. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теории бухгалтерского учета / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
13. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / под ред. И.И. Елисеевой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 408 с.
14. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. М.: Аскери. ACCA, 1999. 1135 с.
15. Концептуальные основы финансовой отчетности. IFRS Foundation. URL: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye\\_osnovy\\_na\\_sayt\\_bez\\_predislviya\\_-\\_kopiya.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predislviya_-_kopiya.pdf)
16. Концептуальные основы представления финансовых отчетов. IFRS Foundation. URL: [https://minfin.gov.by/upload/accounting/acts/34753\\_GVT\\_Conceptual\\_Framework\\_March\\_2018\\_Final.pdf#:~:text=концептуальные основы представления финансовых отчетов, капитала определения доходов и расходов](https://minfin.gov.by/upload/accounting/acts/34753_GVT_Conceptual_Framework_March_2018_Final.pdf#:~:text=концептуальные основы представления финансовых отчетов, капитала определения доходов и расходов)
17. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Москва: «Финансы и статистика», 1983. 277 с.

#### References

1. Marshal A. Principles of Economic Science. URL: <http://www.library.fa.ru/files/Marshall.pdf> (in Russian).
2. Metus M.R., Perera M.H.B. Accounting theory: Textbook / transl. from English, ed. Ya.V. Sokolov, I.A. Smirnova. Moscow: Audit, UNITI, 1997.408 p. (in Russian).
3. Sigel Dzh., Shim Dz. Dictionary of accounting terms. Moscow: INFRA-M, 2001. 408 p. (in Russian).
4. Chmel A. English-Russian dictionary of accounting terms / ed. Ya.V. Sokolov. Moscow: Finance and Statistics, 1998. 176 p. (in Russian).
5. Nureev R.M. Microeconomics course. Moscow: Norma, 2005. 576 p. (in Russian).
6. Smit A. On the nature of capital, its accumulation and application. URL: [https://www.gumer.info/bibliotek\\_Buks/Econom/smit/smit\\_1.pdf](https://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/smit_1.pdf) (in Russian).
7. Keynes Dzh.M. General theory of employment, interest and money. Moscow: Gelios ARV, 2002. 352 p. (in Russian).
8. Samuelson P.A., Nordhaus V.D. Economy. Moscow: Publishing house BINOM, 1997. 800 p. (in Russian).
9. Menkyu N.G. Principles of Economics. Saint Petersburg: Piter, 2009.672 p. (in Russian).
10. Economic theory. Microeconomics-1, 2 / ed. G.P. Zhuravleva. Moscow: Dashkov and Co., 2008. 934 p. (in Russian).
11. Marks K. Capital. 1952. Vol. 1. 794 p. (in Russian).
12. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting theory / ed. Ya.V. Sokolov. Moscow: Finance and Statistics, 1997. 576 p. (in Russian).
13. Middleton D. Accounting and financial decision making / ed I.I. Eliseeva. Moscow: Audit, UNITI, 1997. 408 p. (in Russian).
14. International Financial Reporting Standards 1999. Moscow: Askeri. ASSA, 1999.1135 p. (in Russian).
15. Conceptual framework for financial reporting. IFRS Foundation. URL: [https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye\\_osnovy\\_na\\_sayt\\_bez\\_predislviya\\_-\\_kopiya.pdf](https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predislviya_-_kopiya.pdf) (in Russian).
16. Conceptual framework for the presentation of financial statements. IFRS Foundation. URL: [https://minfin.gov.by/upload/accounting/acts/34753\\_GVT\\_Conceptual\\_Framework\\_March\\_2018\\_Final.pdf#:~:text=концептуальные основы представления финансовых отчетов, капитала определения доходов и расходов](https://minfin.gov.by/upload/accounting/acts/34753_GVT_Conceptual_Framework_March_2018_Final.pdf#:~:text=концептуальные основы представления финансовых отчетов, капитала определения доходов и расходов) (in Russian).
17. Pacholi L. A treatise on accounts and records. Moscow: Finance and Statistics, 1983. 277 p. (in Russian).

**Vagif GULIEV**

PhD in Economics, Associate Professor, Azerbaijan State Economic University.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1580-2482>

e-mail: [vaqifquliyev.unec@gmail.com](mailto:vaqifquliyev.unec@gmail.com)

## ESSENCE AND CRITERIA FOR RECOGNITION OF ASSETS IN ACCOUNT AND REPORTING

*The purpose of the paper is to study the issues of disclosure and interpretation in economic sciences and accounting of the essence of the concepts of "assets" and "capital", substantiation of their own judgments on these concepts.*

*Research methodology – methods of description, comparison, formalization, abstraction, analysis and synthesis were used in the work.*

*The meaning of the study is the expression of objects common for all economic sciences in different concepts and the assignment of different functions to them lead to discrepancies in the economic language, and, consequently, to a gap in the theory and methodology of forming and evaluating information about the same objects. Therefore, it is important to correctly disclose and formulate problematic issues that exist in the area under consideration. Research results can be used and applied to unify economic concepts, to better understand and evaluate information about the activities of institutional units.*

*As a result of the study, it was revealed that in the accounting literature and regulatory documents, assets are defined and recognized only as a source of income or economic benefit, and the accounting and reporting methodology is based on the relevant definitions and recognition criteria. It is substantiated that when formulating the semantics of the concept of "assets" and recognizing objects in reporting as assets, it is necessary to take into account both their economic and social functions. Further development of the accounting methodology should proceed on the basis of this concept.*

*Originality and scientific novelty of the research – an attempt is made to prove that in the accounting and reporting system, the concept of "Assets" should be accepted as content, and the concepts of "Capital" and "Liabilities" – as a form, that is, as ownership rights over assets under the control of companies.*

**Keywords:** concept, assets, capital, definition, recognition, content, form, right, property

**Вагіф Магеррам ГУЛІЄВ**

к.е.н., доцент., Азербайджанський державний економічний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1580-2482>

e-mail: [vaqifquliyev.unec@gmail.com](mailto:vaqifquliyev.unec@gmail.com)

## СУТНІСТЬ І КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ АКТИВІВ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

*Мета дослідження – вивчення питань розкриття та інтерпретації в економічних науках і бухгалтерському обліку сутності понять «активи» і «капітал», обґрунтування власних суджень за вказаними поняттями.*

*Методологія дослідження – у роботі використано методи опису, порівняння, формалізації, абстрагування, аналізу та синтезу.*

*Значення застосування дослідження – формулювання єдиних для всіх економічних наук об'єктів різними поняттями і визначення для них різних функцій призводять до розбіжностей їх тлумачення, а отже, розриву в теорії та методології формування та оцінки інформації по одних і тих же об'єктах. Тому важливе значення має правильне розкриття і окреслення існуючих у даній сфері проблемних питань. Результати досліджень можуть бути використані й застосовані для уніфікації економічних понять, кращого розуміння та оцінки інформації про діяльність інституційних одиниць.*

*Виявлено, що в літературі з обліку та нормативних документах активи визначаються тільки як джерело створення доходу або економічної вигоди, й методологія обліку і звітності будується на базі відповідних визначень та критеріїв визнання. Обґрунтовується, що у формулюванні семантики поняття «активи», і визнання об'єктів в звітності як активів потрібно врахувати як економічну, так і соціальну їх функції. Подальший розвиток методології обліку повинен відбуватись виходячи з цієї концепції.*

*Оригінальність і наукова новизна дослідження – зроблено спробу довести, що у системі обліку і звітності поняття «Активи» має прийматися як зміст, а поняття «Капітал» та «Зобов'язання» – як форма, тобто як права власності на активи, що знаходяться під контролем компанії.*

**Ключові слова:** поняття, активи, капітал, визначення, визнання, зміст, форма, право, власність