

УДК 657.1

А.Н. Гомбоева

ФГБОУ ВО Бурятская государственная сельскохозяйственная академия
имени В.Р. Филиппова, Республика Бурятия, г. Улан-Удэ, email: allanicol@yandex.ru

АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ИНТЕРПРЕТАЦИЯ И КЛАССИФИКАЦИЯ

Ключевые слова: объекты, учет, активы, интерпретация, имущество, ресурсы, классификация.

В условиях цифровизации и трансформации учетного процесса актуальны не только вопросы учета объектов, но и их сущность, значение, признание, характеристики. Теория и методология бухгалтерского учета претерпевают значительную реформу, и это связано с разработкой новых концепций, теории бухгалтерского учета и преобразованием нормативного регулирования. Такие изменения затрагивают основные элементы бухгалтерской отчетности: объекты учета. Из перечисленных объектов учета законодательно закреплено лишь определение фактов хозяйственной жизни. Активы являются основой производственной деятельности любого экономического субъекта и одним из важнейших элементов бухгалтерской отчетности. В российской учетной практике понятие актива трактуется неоднозначно, часто заменяется понятием имущество, ресурсы, единого мнения нет. В статье изучена экономическая природа активов, рассматриваются подходы к сущности, содержанию и классификации этих объектов.

A.N. Gomboeva

FSBEI HE Buryat state agricultural academy named after V.R. Filippov,
Republic of Buryatia, Ulan-Ude, email: allanicol@yandex.ru

ASSETS AS ACCOUNTING OBJECTS: INTERPRETATION AND CLASSIFICATION

Keywords: objects, accounting, assets, interpretation, property, resources, classification.

In the context of digitalization and transformation of the accounting process, not only the issues of accounting for objects are relevant, but also their essence, meaning, recognition, characteristics. Accounting theory and methodology is undergoing significant reform, and this is due to the development of new concepts, accounting theory, and regulatory transformation. Such changes affect the main elements of accounting: accounting objects. Of the listed accounting objects, only the definition of facts of economic life is legally enshrined. Assets are the basis of production activities of any economic entity and one of the most important elements of financial statements. In Russian accounting practice, the concept of an asset is interpreted ambiguously, often replaced by the concept of property, resources, and there is no consensus. The article studied the economic nature of assets, considers approaches to the essence, content and classification of these objects.

Объектами бухгалтерского учета являются различные элементы бизнес-процесса организации. Законом о бухгалтерском учете существенно расширены состав объектов бухгалтерского учета, но не даны характеристики этим объектам, за исключением фактов хозяйственной жизни. Ни один экономический субъект не может вести свою деятельность без активов. Активы являются основой производственной деятельности любого экономического субъекта, при разумном и грамотном управлении активами можно поучать высокую прибыль. В связи с чем возникает необходи-

мость изучения сущности и уточнения определений этого объекта учета.

Цель исследования – комплексное исследование проблемных аспектов сущности активов бухгалтерского учета на основе их характеристик.

Материал и методы исследования

Теоретическую основу исследования составляют труды отечественных ученых в области бухгалтерского учета. Для исследования экономической природы объектов учета в статье был использован исторический подход на основе общенаучных методов: анализа и синтеза.

Результаты исследования и их обсуждение

Комплексный подход к исследованию объектов бухгалтерского учета требует, прежде всего, уточнения научной терминологии. Конкретный перечень объектов приведен в ст. 5 ФЗ-402 «О бухгалтерском учете», далее ФЗ-402, согласно которой объектами бухгалтерского учета являются [1]:

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования его деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Как видно, что по своей сути перечисленные объекты являются разнородными. Взаимосвязь их прослеживается через их роль и место в учетном процессе.

Интересным представляется исследование Шушпанова С.С. о разграничении объектов бухгалтерского учета по статическим и динамическим характеристикам в процессе кругооборота капитала [17]. Автор полагает, что использование «статический», «динамический» характеристик для классификации объектов бухгалтерского учета в хозяйственном процессе будет являться большим потенциалом развития теории и практики бухгалтерского учета. Такой подход позволит глубже изучить процессы трансформации объектов учета и разграничить применение однородных понятий для объектов учета на разных стадиях кругооборота капитала.

Шушпановым С.С. разработана следующая модель кругооборота оборотного капитала, где движение объектов учета носит дискретный характер, при этом в операции участвует характер объектов учета, в определенный момент времени они находятся в движении, в другое время находятся в относительном покое, рис. 1.

В предлагаемой схеме кругооборота объекты учета проходят определенные стадии. В динамической фазе начало операции с объектами учета и происходит их движение. Для статического состояния характерно окончание дина-

мической фазы и прекращение операции. Понимание динамических и статических объектов учета позволит глубже раскрыть экономическое содержание происходящих учетных процессов, становится понятным, где происходит рост стоимости.

Сущность объектов законодательно не закреплена. В законе раскрывается только содержание одного из объектов учета – факта хозяйственной жизни. В соответствии со ст. 3 ФЗ-402 под фактом хозяйственной жизни понимается любая сделка, операция или иное значимое событие, которые оказывают влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств [1]. По мнению Колчугина С.В. для исключения неопределенности, возможно, стоит отказаться от термина «объект» бухгалтерского учета и заменить его нейтральным термином – элемент, множества [7]. Считает, что, по сути, данный термин не имеет определения, ввиду того что просто указание на состав объектов не является определением. Согласно аксиоме диграфической методологии бухгалтерского учета все объекты учета должны быть разделены на две группы: по признаку активности и признаку пассивности. Указанное деление объектов проводится, чтобы задать способ оперирования стоимостной величиной по объектам учета. Обобщенный состав объектов учета бухгалтерского учета включает реальные и мнимые объекты учета. К реальным объектам относятся объекты имущества, обязательства, капитал, прибыли, убытки. Под мнимыми понимаются объекты, отражаемые в системе бухгалтерского учета, но не имеющие реального хозяйственного содержания. В качестве примера приводятся такие счета «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Отложенные налоговые активы», «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Продажи», «Прочие доходы и расходы» и др. Ввиду «одно-однозначного» отношения между мнимыми объектами и счетами, наименование счета совпадает с наименованием мнимого

объекта. Акатьева М.Д. дает следующую формулировку объектам бухгалтерского учета «объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются факты хозяйственной жизни, включая мнимые и притворные объекты, к недопущению которых необходимо стремиться бухгалтерам-практикам, ...» далее указываются остальные объекты учета [4]. В данной формулировке как мы видим, возникают новые объекты бухгалтерского учета: мнимые и притворные. Эти объекты были включены в ст. 10 ФЗ-402. Согласно вышеупомянутой статьи закона под мнимым объектом понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни). В отношении притворного объекта говорится, что это объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Не относятся к таким объектам, резервы и фонды, а также расходы на их создание, предусмотренные законодательством РФ. По мнению Милосердовой А.Н. регистрация экономическим субъектом мнимых и притворных объектов учета нарушает основополагающие принципы формирования учетной информации и показателей бухгалтерской отчетности. Согласно с автором, что наличие таких объектов приводит к фальсификации и недостоверности данных для пользователей бухгалтерской отчетности [13].

Активы одни из важнейших элементов бухгалтерской отчетности. В российской учетной практике понятие актива зачастую заменяется понятием имущество. В Международных стандартах финансовой отчетности актив, является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию [3]. На основании приведенного определения можно сделать вывод, что активы ассоциируются с ресурсами. Того же мнения придерживается Кондраков Н.П. «под активами понимаются хозяйственные средства,

контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем» [8]. Трактовка активов в современных источниках литературы представлена на рис.1

Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

- использован обособленно или в сочетании с другими активами в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обременен на другой актив;
- использован для погашения обязательств;
- распределен между собственниками организации.

Материально-вещественная форма актива и юридические условия его использования не являются критерием отнесения ее к активам.

Как можно заметить, в концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России приводится похожее определение активов в соответствии с международными стандартами. Согласно Концепции активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. В этом определении хозяйственные средства идентифицируются с ресурсами, с помощью которых определяется концепция актива [2]. Только в ресурсы экономического субъекта могут входить и нематериальные предметы. Например, административные и трудовые ресурсы, расходы будущих периодов не являются собственностью. Поэтому можно утверждать, что активы экономического субъекта – это объекты, которые отражаются и признаются в активе бухгалтерского баланса. Для того чтобы эти активы были признаны в балансе необходимо, чтобы они соответствовали следующим критериям: вероятность получения или потери экономических выгод от использования актива и измерения стоимости. В противном случае такие активы необходимо отражать в пояснениях к балансу.



Рис. 1. Модель кругооборота оборотного капитала

В современном экономическом словаре активы трактуются как «Активы (от лат. *activus* – действенный) – совокупность имущества и денежных средств, принадлежащих предприятию, фирме, компании» [14]. К такой совокупности относятся здания, сооружения, машины и оборудование, материальные запасы, банковские вклады, ценные бумаги, патенты, авторские права, собственность, имеющая денежную оценку. Денисенко Е.С. предлагает под активами понимать имущество, являющееся собственностью организации или отдельного лица, имеющее денежное выражение, способное приносить доход и иные экономические выгоды, возникшие в результате прошлых событий [5]. Овчинниковой О.А. сформулировано следующее определение активов «совокупность всех видов имущества, принадлежащих физическому или юридическому лицу, а также ресурсы и (или) средства, которые в дальнейшем могут принести организации экономическую выгоду» [16]. На наш взгляд целесообразнее применять понятие «актив», поскольку оно наиболее полно и верно отражает суть объекта. Ковалев В.В. определяет активы

как ресурсы фирмы, в денежном измерителе, исходящие из прошлого, принадлежащие ей на праве собственности, или ею контролируемые, обеспечивая получение будущего дохода [6]. Мануйленко В.В., Галазова М.В. уточняют определение активов следующим образом «Активы – это ресурсы как сложная совокупность традиционных и нетрадиционных их видов, сопряженных, взаимосвязанных между собой, формирующих потенциал организации, эффективное полное использование которых позволяет получить экономический эффект» [12].

Куликова Л.И. считает, что для признания активов необходимо исходить из юридической и экономической концепций при формировании статического и динамического балансов [18]. Экономическая концепция заключается в том, что активами признаются все имеющиеся в статическом балансе хозяйственные средства. В динамическом балансе активами являются расходы организации, которые затем приводят к будущим доходам. Что касается юридической концепции, в статическом балансе отражаются лишь те активы, которые являются собственностью организации.



Рис. 2. Трактовка активов в источниках литературы

В динамическом балансе, отражает-ся любой актив, который использовал-ся в хозяйственной деятельности ор-ганизации. Авторы Мануйленко В.В., Галазова М.В. также проводят сравне-ние интерпретации активов организа-ции по юридической и экономической концепциям [11].

В практике и теории бухгалтерского учета сложились определенные класси-фикационные характеристики активов: в зависимости от сроков обращения; по характеру владения; с точки зрения ликвидности; по источникам формиро-вания; по ряду других критериев. Ос-новным классификационным признаком

является признак деления в зависимости от сроков обращения, по этому критерию активы классифицируются на внеоборотные и оборотные. То есть активы подразделяются по участию в обороте, как долго или нет, участвуют в производственном цикле. Теория и методология бухгалтерского учета проходит значительную реформу, и это связано с разработкой новых концепций, и трансформацией нормативного регулирования. В соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» ввели понятие «долгосрочные активы, предназначенные для продажи», что может потребовать введения отдельной группы активов по признаку «сроки обращения».

В экономическом словаре активы принято подразделять на материальные (осязаемые) и нематериальные (неосязаемые) [14]. Неосязаемые включают в себя особые права на использование ресурсов, интеллектуальный продукт, долговые обязательства других предприятий, патенты. По составу и характеру участия в обороте, как уже было сказано выше, активы подразделяются на внеоборотные и оборотные. Внеоборотные активы используются в производственном процессе в течение длительного периода времени, погашение стоимости производится посредством амортизации. Оборотные активы участвуют в одном производственном цикле и полностью в нем потребляются. Мануйленко В.В., Галазова М.В. в процессе классификации активов выделяют две группы активов: традиционные и нетрадиционные [11]. Традиционные связывают с бухгалтерским балансом, ко второй группе относят – интеллектуальные, информационные, инновационные, цифровые и др. С традиционными все более или менее ясно, это активы, которые учитываются в двух разделах баланса: внеоборотные и оборотные активы. Рассмотрим, что авторы относят к нетрадиционным активам. Интеллектуальные активы – это сочетание интеллектуальных возможностей работников (знаний, умений, навыков, профессионально-образовательной квалификации, информации). Информационные активы – нематериальные активы. В статье указывается на необходимость признания инновационных ресурсов, но авто-

ры не раскрывают содержание таких ресурсов, только отмечают, что частью инновационных активов являются цифровые активы. В исследовании Лапина Д.Р., Кувалдиной Т.Б. активы классифицированы на две группы, с позиций оценки [9]. Так авторы выделяют финансовые и нефинансовые активы. Финансовые активы включают долговые, доле-вые и производные финансовые активы. Нефинансовые активы состоят из внеоборотных и оборотных активов. В составе внеоборотных активов учитываются основные средства, нематериальные активы, инвестиционная недвижимость, биологические активы, поисковые активы. Оборотные активы содержат запасы, дебиторскую задолженность. Лукашова И.А., Головащенко Е.М. считают, что по характеру участия деятельности активов, их лучше разделить на операционные и неоперационные [10]. Такая классификация, по их мнению, в большей степени раскрывает сущность активов. Операционные активы – неотъемлемая часть функционирования деятельности организации. Неоперационные подразделяются на избыточные и инвестиционные. Авторами предложенная уточненная классификация инвестиционных активов по принципу их целевой направленности и форме существования.

В связи с этим можно выделить основные характеристики, которые позволят определить экономическую сущность исследуемой категории. К таким признакам на наш взгляд следует отнести:

- материально-вещественная форма
- возможность приносить экономическую выгоду
- связь с производством
- потребление в производственном процессе.

Выводы

В процессе изучения теоретических аспектов проблемы объектов бухгалтерского учета даются различные взгляды. Законом о бухгалтерском учете существенно расширены состав объектов бухгалтерского учета, но не даны характеристики этим объектам, за исключением фактов хозяйственной жизни. Объекты бухгалтерского учета по своей сути являются разнородными. Взаимосвязь их прослеживается через их роль

и место в учетном процессе. Некоторые авторы предлагают и вовсе отказаться от термина «объекты» заменив на понятие «элементы».

К сожалению, в настоящее время категория активов в учетной системе законодательно не закреплена. В законе «О бухгалтерском учете» раскрывается только содержание одного из объектов учета – фактов хозяйственной жизни. В международных стандартах понятие актив раскрывается и приводится перечень критериев для их признания. Обзор литературных источников показал, что современные авторы обращают внимание на исследуемую категорию активов, дают интерпретации, в которых существуют

одинаковые мнения и небольшие расхождения в определении сущности.

Классификации активов, приведенные исследователями, указывают на их разнообразие. Мы придерживаемся мнения, что их детальная систематизация необходима. Интересным представляется исследование Шушпанова С.С. о разграничении объектов бухгалтерского учета по статическим и динамическим характеристикам в процессе кругооборота капитала. Мы согласны с мнением автора о том, что такой подход, позволит глубже исследовать процессы трансформации объектов учета и разграничить применение однородных понятий для объектов учета в разных стадиях обращения капитала.

Библиографический список

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). [Электронный доступ]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312 (дата обращения 02.09.2022).
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 14.12.2020). [Электронный доступ]. URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595 (дата обращения 04.09.2022).
4. Акатьева М.Д. Современное уточнение классификации объектов бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2019. № 17(473). С. 30-39.
5. Денисенко Е.С. Экономическая сущность понятия «активы» и их классификация // Актуальные вопросы экономических наук. 2015. № 44. С. 105-111.
6. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Проспект, 2021. 1104 с.
7. Колчугин С.В. Пять аксиом диграфической системы бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 2(440). С. 189-203. DOI: 10.24891/ia.21.2.189.
8. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие для переподготовки и повышения квалификации бухгалтеров и экономистов. М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБ – БИНФА», 2002. 304 с.
9. Лапин Д.Р., Кувалдина Т.Б. Оценка объектов бухгалтерского учета в условиях интеграции в международную систему учета и отчетности. Омск: Амфора, 2014. 180 с.
10. Лукашова И.А., Головащенко Е.М. Классификация учетной категории «активы» // Государственное управление. Электронный вестник. 2016. № 58. С. 209-233.
11. Мануйленко В.В., Галазова М.В. Основные направления развития концепций формирования активов в ретроспективе и современных условиях // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2021. № 3(56). С. 110-118.
12. Мануйленко В.В., Галазова М.В. Основные положения теории формирования активов организации // Экономика и управление: проблемы, решения. 2021. Т. 2. № 11(119). С. 8-14. DOI: 10.36871/ek.up.r.2021.11.02.002.
13. Милосердова А.Н. Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета: теоретический и практический аспекты // Управленческий учет. 2022. № 6-3. С. 693-698. DOI: 10.25806/uu6-32022693-698.

14. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2017. 512 с.
15. Тяжкова М.С. Методология организация бухгалтерского учета собственного капитала акционерных обществ в России: монография. СПб. Изд-во СПбГУСЭ, 2008. 187 с.
16. Овчинникова О.А., Гребнева М.Е., Пшеничникова О.В., Корзун Л.Н., Миктухо А.А., Белова Т.В., Осиневич Л.М., Алехина А.А. Учет, анализ и аудит отдельных объектов бухгалтерского учета: монография / под.ред. Овчинниковой А.О. Курск, Изд-во ЗАО «Университетская книга», 2019. 182 с.
17. Шушпанов С.А. Разграничение объектов бухгалтерского учета по статическим и динамическим характеристикам в процессе кругооборота капитала: системный подход // Вестник Камчатского государственного технического университета. 2017. № 39. С. 106-115. DOI 10.17217/2079-0333-2017-39-106-115.
18. Kulikova L.I. Interpretation of corporate assets in line with accounting concepts. International Accounting. 016. No 21(411). P. 36-45.