

ОЦЕНКА АКТИВОВ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ ФОРМИРОВАНИЯ ДВУХМЕРНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ОСНОВЕ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА

Е.А. Гончар, С.С. Скрипачева

Южно-Уральский государственный университет, г. Челябинск, Россия

В статье уделяется внимание вопросам оценки активов, обязательств и капитала по международным стандартам финансовой отчетности и методологии формирования финансовой отчетности на основе риск-ориентированного подхода. Актуальность этой темы обусловлена ускорением тенденции сближения российских и международных стандартов, о чем свидетельствует появление проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета, положения которых во многом заимствованы из международных стандартов финансовой отчетности.

Авторы ставят своей целью разработку рекомендаций по оценке активов, обязательств и капитала в системе формирования двухмерной финансовой отчетности предприятия.

В процессе исследования авторы представили основные моменты реализации риск-ориентированного учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности на примере основных средств, акцентировали внимание на возникающих проблемах калькулирования себестоимости и формирования финансовых результатов в связи с применением оценки по справедливой стоимости и на этом основании предложили новый двухмерный формат составления финансовой отчетности (по номинальным и справедливым показателям). Авторы акцентировали внимание на отличиях подходов к оценке справедливой стоимости активов в операциях пересчета, переоценки и обесценения.

В ходе проведенного исследования установлено, что внедрение в практику российских предприятий формирования двухмерного учета и финансовой отчетности (по номинальным и справедливым показателям) позволит исключить проблемы, связанные с адаптацией положений международных стандартов финансовой отчетности и будет способствовать расширению информационной базы для оценки инвестиционной привлекательности и кредитоспособности предприятий. Отмечены различия при оценке справедливой стоимости активов в методиках ее пересчета (метод дисконтирования денежных потоков в рамках доходного подхода), переоценки и обесценения (использование методов рыночного и/или доходного и/или затратного подходов в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

В международных стандартах финансовой отчетности заложен риск-ориентированный подход, однако он распространяется лишь на отдельные случаи оценки активов, обязательств и капитала, что не позволяет формировать полноценную риск-ориентированную отчетность. Поэтому при совершенствовании российских стандартов учета в рамках проектов федеральных стандартов бухгалтерской отчетности необходимо распространить риск-ориентированный подход на все случаи, формируя учет и отчетность в двухмерном измерении (номинальная и справедливая оценка).

Ключевые слова: финансовая отчетность, МСФО, ФСБУ, риск-ориентированный подход, оценка активов, оценка обязательств, оценка капитала.

Финансовые кризисы, начавшиеся с 2008 года, а точнее с лета 2007 года, последствия которых продолжают негативно отражаться на благополучии государств, бизнеса и населения до сих пор, обнажили проблемы в формировании финансовой отчетности компаний. В США (и в других странах) высказывалось мнение о том, что финансовая отчетность явилась одной из причин нестабильности на финансовых рынках [1].

О несовершенстве финансовой отчетности российских предприятий по причине необъективной оценки активов, обусловленной отсутствием учета рисков, говорят многие специалисты (к примеру, Дружиловская Э.С. [2], Мялкина А.Ф., Оводкова Т.А., Трегубова В.М. [3], Проняева Л.И. [4], Боас И.Л. [5], Шуктуева О.И. [6]). То же самое, но в аспекте необходимости ориентации финансовой

отчетности на возможности определения пользователями инвестиционной привлекательности предприятия, говорят Яркоцкий П.А. [7], Малофеева Т.Н. [8], Трубишина О.П., Башкин В.Н. [9]. Исследованию проблемы прозрачности финансовой отчетности российских компаний посвящены работы Вахрушиной М.А. [10], Дружиловской Т.Ю. [11], Каспиной Р.Г. [12], Ковалева В.В. [13], Рожновой О.В. и Игумнова В.М. [14], Шиловой Л.Ф. [15], Перко И., Млинарик Ф. [16] и др. Согласно данным Информационного бюллетеня компании EY, 81 % инвесторов считают, что компании неудовлетворительно раскрывают информацию о рисках в сфере ESG, которые могут повлиять на текущие бизнес-модели этих компаний [17].

По мнению Консультативной группы и многих экспертов, инвесторы, аналитики, регулирую-

щие органы и другие стороны не могут делать выводы о финансовом положении компаний на основании финансовой отчетности, базирующейся на номинальных показателях, не учитывающих возможные риски развития неблагоприятных событий [1]. В МСФО появились положения и целые стандарты относительно оценки активов и обязательств по справедливой, дисконтированной и амортизированной стоимости, в основу которых заложен риск-ориентированный подход.

Проникновение МСФО в практику российских предприятий все более набирает темпы. Кроме того, что расширен перечень предприятий, обязанных применять МСФО, становится ближе вступление в силу российских проектов ФСБУ, основанных на международных стандартах. Наиболее резонансным регламентом МСФО и проектов ФСБУ, по мнению авторов, являются положения по признанию активов, обязательств и капитала в условиях отсрочки (рассрочки) платежа. В международных стандартах это положения п. 23 МСФО (IAS) 16 «Основные средства», п. 32 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», п. 18 МСФО (IAS) 2 «Запасы», п.4. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», п. 9 МСФО (IAS) 18 «Выручка», п. 24 МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», содержания которых присутствуют и в проектах ФСБУ. Резонанс этих положений обусловлен необходимостью применения дисконтирования в учете активов, обязательств и капитала в условиях отсрочки (рассрочки) платежа. Точнее, активы, обязательства и капитал в условиях отсрочки (рассрочки) платежа в соответствии с международными стандартами оцениваются по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков в рамках доходного подхода.

Особый интерес представляет ситуация, когда проценты за отсрочку платежа в договоре не оговариваются. В этом случае использование в бухгалтерском учете оценки по справедливой стоимости предопределяет появление двухкомпонентной структуры активов, обязательств и доходов. К примеру, фактическая стоимость основных средств, приобретаемых на условиях отсрочки (рассрочки) платежа (когда проценты за отсрочку в договоре не оговариваются), должна включать:

1) справедливую стоимость основных средств, равную справедливой стоимости кредиторской задолженности;

2) разницу между ценой сделки и справедливой стоимостью основного средства [18, 19].

Представленная структура фактической стоимости основных средств предопределяет переход в баланс этих активов по справедливой стоимости, так как разница между ценой сделки и справедливой стоимостью актива должна учитываться в составе прочих доходов. Параллельно в баланс по справедливой стоимости попадет и кредиторская задолженность поставщикам, возникающая одно-

временно с основными средствами в операции приобретения на условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Очевидно, что справедливая стоимость активов, обязательств и доходов меняется с течением времени, поэтому в целях обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности необходимо производить пересчет справедливой стоимости активов, обязательств и доходов. Проведение пересчета справедливой стоимости, к примеру, основных средств, должно производиться по одному из двух вариантов:

1) при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с графиком платежей договора;

2) на конец отчетного периода по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег [19].

Таким образом, к концу периода отсрочки (рассрочки) платежа стоимость основных средств и кредиторской задолженности станет равна номинальной (если не принимать во внимание погашение кредиторской задолженности).

Особенности учета, представленные выше, предопределяют проблемы с калькулированием себестоимости и формированием финансовых результатов [18]. Аналогичные проблемы возникают и при учете других активов, обязательств и доходов в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Перечисленные проблемы предопределяют необходимость проведения сложных дополнительных расчетов себестоимости и финансовых результатов в управленческом учете. По мнению авторов, данные о бухгалтерских себестоимости и финансовых результатах должны формироваться в бухгалтерском учете, для этого учет нужно вести в рассматриваемом случае в двух измерениях: по справедливой стоимости и в номинальной оценке. Сочетание двух оценок позволит повысить информативность бухгалтерской отчетности. При всех достоинствах применения справедливой оценки активов, обязательств и капитала в соответствии с МСФО, которая позволяет учесть риски, при формировании финансовой отчетности, по мнению авторов, не стоит полностью исключать традиционный подход, предполагающий номинальную оценку балансовых показателей. Как утверждает Лихтарова О.В., многие инвесторы высказывают озабоченность по поводу информативности отчетности по МСФО: нет уверенности в том, что отчетной информации окажется достаточно для инвесторов [20].

Номинальная оценка показателей финансовой отчетности представляет собой максимальные величины активов, обязательств и капитала, которые будут иметь место при достижении минимизации уровня рисков при эффективном управлении ими. Такие показатели в сравнении с показателями справедливой стоимости будут давать информа-

Бухгалтерский учет, анализ и аудит

цию инвесторам, кредиторам и другим пользователям о запасе финансовой прочности, который может быть использован при наступлении благоприятных событий, что приведет к возрастанию отдачи на капитал и в целом к улучшению финансового благополучия предприятия.

Таким образом, практическая полезность риск-ориентированного подхода, заложенного в МСФО и проектах ФСБУ, не вызывает сомнения. Проблема в том, что этот подход распространяется не на все активы, обязательства и доходы, а в рассматриваемом случае только на возникающие в операциях приобретения и реализации на условиях отсрочки (рассрочки) платежа. В то время как риски имеют присутствие и в обычных сделках. Это риски неплатежей, оценку которых можно произвести по данным финансового анализа предприятия. На основе финансового анализа предприятия можно также определить срок, в течение которого будет погашено обязательство. Иными словами, предложенный подход к ведению бухгалтерского учета и формированию отчетности в двух измерениях (по номинальной и справедливой оценке) необходимо рассматривать как комплексный, применяемый для всех случаев, а не только в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.

Отметим еще один довод в пользу перехода на двухмерное измерение в отчетности. Двухкомпонентная структура активов, обязательств и дохода в условиях отсрочки (рассрочки) платежа (когда проценты в договоре не оговариваются) предопределяет двухкомпонентную структуру НДС: 1) НДС, исчисленный со справедливой стоимости (актива, дохода); 2) НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью (актива, дохода). Из этого вытекает необходимость разработки новой формы счета-фактуры, который должен содержать четыре позиции:

- 1) справедливая стоимость актива;
- 2) НДС, исчисленный со справедливой стоимости актива;
- 3) разница между ценой сделки и справедливой стоимостью актива;
- 4) НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью актива.

Этот факт также указывает на необходимость применения общего двухмерного подхода в учете и отчетности, так как в противном случае в практике предприятий будет путаница из-за разной структуры счетов-фактур.

Сочетание номинальной и справедливой стоимости показателей финансовой отчетности, на основании которого может быть рассчитан запас финансовой прочности, обеспечивают большую ее информативность за счет наличия максимальных значений, которые могут быть достигнуты при благоприятном стечении обстоятельств. Наличие таких особенностей финансовой отчетности направлено на повышение инвестиционной привлекательности и кредитоспособности предприятий.

С учетом предложенных рекомендаций укрупненно форма бухгалтерского баланса будет выглядеть следующим образом (табл. 1).

Предложенный формат формирования двухмерной финансовой отчетности предполагает необходимость уточнения вопросов оценки стоимости активов, обязательств и капитала. Поэтому предметом нашего исследования выступает оценка справедливой стоимости в системе формирования двухмерной финансовой отчетности, в качестве объекта рассматриваем справедливую стоимость в учете активов, обязательств и капитала. Цель данной статьи – разработка рекомендаций по оценке активов, обязательств и капитала в системе формирования двухмерной финансовой отчетности предприятия. Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

1. Представить пример модели пересчета справедливой стоимости активов, обязательств и капитала.

2. Уточнить отличие порядка пересчета справедливой стоимости активов от порядка их переоценки и обесценения.

Модель пересчета справедливой стоимости представим на примере операции приобретения основных средств. Пересчет справедливой стоимости других активов, обязательств и капитала должен производиться по этой же схеме.

Предприятие 01.01.2017 г. приобрело основное средство за 1,5 млн руб. (в том числе НДС – 18 %). Согласно графику платежей, расчеты производятся в два этапа: первый платеж (40 %) в начале второго года договора (01.01.2018); второй платеж (60 %) – в конце срока действия (01.01.2019). Ставка дисконтирования составляет 25 % и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Срок полезного использования основного средства – 5 лет, метод начисления амортизации – линейный.

Ситуация, когда пересчет справедливой стои-

Бухгалтерский баланс в двухмерном измерении

Таблица 1

АКТИВ				ПАССИВ			
Наименование статьи	Справедливая оценка	Номинальная оценка	Отклонение	Наименование статьи	Справедливая оценка	Номинальная оценка	Отклонение
Баланс				Баланс			

мости основных средств и кредиторской задолженности производится при наступлении очередной даты платежа, поставщику (первый вариант учетной политики) представлена на примере в статье Гончар Е.А. и Волченковой О.А. [21].

В данной статье представим пример пересчета справедливой стоимости основных средств и кредиторской задолженности, которая производится на конец отчетного периода в связи с изменением стоимости денег во времени (второй вариант учетной политики).

Расчет суммы по операции 1 от 29.12.17 г. (табл. 2)

По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени.

$$\Delta_{CC_{КЗ}_{с\text{НДС}}_1}^{P_{с\text{НДС}}} = P_{с\text{НДС}}^{01.01.17} - P_{с\text{НДС}}^{31.12.17} = P_{\text{без НДС}} * 1,18 - \left(ЦС_{с\text{НДС}} - \frac{ЦС_{с\text{НДС}}}{(1+i)^{n-1}} \right) = 457627,12 * 1,18 - \left(1500000 - \frac{1500000}{(1+0,25)^1} \right) = 240\ 000,00 \text{ руб.}, \quad (1)$$

где $\Delta_{CC_{КЗ}_{с\text{НДС}}}^{P_{с\text{НДС}}}$ – уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени, руб.;

$P_{с\text{НДС}}^{01.01.17}$ – разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) на 01.01.17 г.; $P_{с\text{НДС}}^{31.12.17}$ – разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) на 31.12.17 г.

Расчет суммы по операции 2 от 29.12.17 г. (табл. 3).

По данной операции отражается увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени, оно соответствует увеличению справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени без НДС:

$$\Delta_{CC_{OC}} = \Delta_{CC_{КЗ}_{с\text{НДС}}_1}^{P_{с\text{НДС}}} * \frac{100}{118} = 240\ 000,00 * \frac{100}{118} = 203\ 389,83 \text{ руб.}, \quad (2)$$

где $\Delta_{CC_{OC}}$ – увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени, руб.

Расчет суммы по операции 3 от 29.12.17 г. (табл. 4).

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени:

$$\Delta_A = \frac{\Delta_{CC_{OC}}}{\text{СПИ}_{\text{ост}}} = \frac{203389,83}{4} = 50847,45 \text{ руб.}, \quad (3)$$

Таблица 2

Операция 1

Дата опер.	Хозяйственная операция	Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
29.12.2017	Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	240000,00	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени

Таблица 3

Операция 2

Дата опер.	Хозяйственная операция	Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
29.12.2017	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с изменением стоимости денег во времени в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования	203389,83	Увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени

Бухгалтерский учет, анализ и аудит

где Δ_A – увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, руб.; $\text{СПИ}_{\text{ост}}$ – оставшийся срок амортизации оборудования, лет.

Расчет суммы по операции 4 от 29.12.18 г. (табл. 5).

По данной операции отражается уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени:

$$\Delta_{\text{ССКЗ}_{\text{НДС}}}^{P_{\text{с НДС}}} = P_{\text{с НДС}}^{31.12.17} - P_{\text{с НДС}}^{31.12.18} = \left(\text{ЦС}_{\text{с НДС}} - \frac{\text{ЦС}_{\text{с НДС}}}{(1+i)^{n-1}} \right) - \left(\text{ЦС}_{\text{с НДС}} - \frac{\text{ЦС}_{\text{с НДС}}}{(1+i)^{n-2}} \right) =$$

$$\left(150\,000 - \frac{150\,000}{(1+0,25)^1} \right) - \left(150\,000 - \frac{150\,000}{(1+0,25)^0} \right) = 300\,000,00 \text{ руб.}, \quad (4)$$

где $\Delta_{\text{ССКЗ}_{\text{НДС}}}^{P_{\text{с НДС}}}$ – уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени, руб.; $P_{\text{с НДС}}^{31.12.18}$ – разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) на 31.12.18 г.

Расчет суммы по операции 5 от 29.12.18 г. (табл. 6).

По данной операции отражается увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в

Таблица 4

Операция 3

Дата опер.	Хозяйственная операция	Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
29.12.2017	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени	50847,46	Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени

Таблица 5

Операция 4

Дата опер.	Хозяйственная операция	Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
29.12.2018	Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	300000,00	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени

Таблица 6

Операция 5

Дата опер.	Хозяйственная операция	Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
29.12.2018	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с изменением стоимости денег во времени в пределах разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования	254237,29	Увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени

связи с изменением стоимости денег во времени, оно соответствует увеличению справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени без НДС:

$$\Delta_{CCOC} = \Delta_{CCOC}^{P_{\text{НДС}}} * \frac{100}{118} = 300\,000,00 * \frac{100}{118} = 254\,237,29 \text{ руб.}, \quad (5)$$

где Δ_{CCOC} – увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени, руб.

Расчет суммы по операции 6 от 29.12.18 г. (табл. 7).

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени:

$$\Delta_A = \frac{\Delta_{CCOC}}{\text{СПИ}_{\text{ост}}} = \frac{254\,237,29}{3} = 84\,745,76 \text{ руб.}, \quad (6)$$

где Δ_A – увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, руб.; $\text{СПИ}_{\text{ост}}$ – оставшийся срок амортизации оборудования, лет.

этом случае справедливая стоимость активов также определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», что предполагает использование методов рыночного и/или доходного и/или затратного подходов.

Подводя итоги проведенного исследования, выделим основные результаты.

1. В связи с продолжающимся интенсивным вхождением в практику российских предприятий МСФО, в основу которых заложен риск-ориентированный подход к оценке активов, обязательств и капитала, главным образом, при отсрочке (рассрочке) платежа, когда проценты в договоре не оговариваются, и необходимостью разрешения связанных с этим проблем предложено формирование двухмерной финансовой отчетности (по номинальным показателям и по справедливой стоимости, определяемой методом дисконтирования денежных потоков в рамках доходного подхода). Сочетание номинальной и справедливой стоимости показателей финансовой отчетности, на основании которого может быть рассчитан запас финансовой прочности, обеспечивают большую ее информативность за счет наличия максимальных

Таблица 7

Операция 6

Дата опер.	Хозяйственная операция	Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
29.12.2018	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени	84745,76	Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени

Приведенный в примере порядок проведения пересчета справедливой стоимости основных средств предполагает изменение справедливой стоимости основных средств и кредиторской задолженности, определяемой методом дисконтирования денежных потоков в рамках доходного подхода. Тогда как переоценка основных средств производится до справедливой стоимости, определяемой в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», что предполагает использование методов рыночного и/или доходного и/или затратного подходов. В этом случае справедливая стоимость основных средств может превышать их номинальную стоимость и тогда это превышение следует рассматривать как запас финансовой прочности актива.

Убытки от обесценения – сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость. Возмещаемая стоимость актива – это наибольшая величина из ценности использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. В

значений, которые могут быть достигнуты при благоприятном стечении обстоятельств. Наличие таких особенностей финансовой отчетности направлено на повышение инвестиционной привлекательности и кредитоспособности предприятий.

2. Справедливая стоимость активов, обязательств и доходов меняется с течением времени, поэтому в целях обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности необходимо производить пересчет справедливой стоимости активов, обязательств и доходов. Проведение пересчета справедливой стоимости, к примеру, основных средств должно производиться по одному из двух вариантов:

1) при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с графиком платежей договора;

2) на конец отчетного периода по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег.

3. Порядок проведения пересчета справедливой стоимости активов, обязательств и капитала предполагает изменение их справедливой стоимо-

сти, определяемой методом дисконтирования денежных потоков в рамках доходного подхода. В случае переоценки и обесценения внеоборотных активов в расчет принимается оценка справедливой стоимости, определяемая в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», что предполагает использование методов рыночного и/или доходного и/или затратного подходов.

Литература

1. Применение МСФО: в 3 ч. Ч. 3: Применение МСФО / пер. с англ. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – 966 с.
2. Дружиловская, Э.С. Методика оценки основных средств в бухгалтерском учете / Э.С. Дружиловская // Вестник ННГУ. – 2012. – № 2-1. – С. 262–269.
3. Мякина, А.Ф. Принципы учета и формирования информации об основных средствах в финансовой отчетности: международная и российская практика / А.Ф. Мякина, Т.А. Оводкова, В.М. Трегубова // Социально-экономические явления и процессы. – 2014. – № 10. – С. 72–79.
4. Проняева, Л.И. Новые подходы к формированию стоимости основных средств в бухгалтерском учете / Л.И. Проняева // Научный результат. Серия «Экономические исследования». – 2016. – № 1 (7). – С. 48–56.
5. Боас, И.Л. Особенности финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО / И.Л. Боас // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 1. – С. 46.
6. Шуктуева, О.И. Актуальные проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности на территории российской федерации / О.И. Шуктуева // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 3-1. – С. 216–220. – <https://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40035> (дата обращения: 01.01.2018).
7. Ярковский, П.А. Информационные запросы пользователей финансовой отчетности / П.А. Ярковский // ПУФ. – 2012. – № 4 (8). – С. 69–72.
8. Малофеева, Т.Н. Повышение прозрачности отчетности российских компаний в результате применения международных стандартов финансовой отчетности // УЭК. – 2016. – № 10 (92). – С. 13.
9. Trubitsina, O.P. Analysis of Geoeological Risks and Ratings as a Factor of Improving Investment Attractiveness of Enterprises / O.P. Trubitsina; V.N. Bashkin // Biogeochemical technologies for managing pollution in polar ecosystems: Books series: Environmental Pollution Series. – 2017. – Vol. 26. – P. 141–148.
10. Вахрушина, М.А. К вопросу о прозрачности финансовой отчетности / М.А. Вахрушина // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2013. – № 6. – С. 25–33.
11. Дружиловская, Т.Ю. Отчеты о финансовом положении и результатах деятельности организаций в свете современных требований российских и международных стандартов / Т.Ю. Дружиловская // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2011. – № 3. – С. 222–229.
12. Каспина, Р.Г. Институциональные аспекты потенциала высококачественной корпоративной отчетности / Р.Г. Каспина // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 5. – С. 17–21.
13. Ковалев, В.В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение / В.В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5: Экономика. – 2012. – № 2. – С. 107–116.
14. Рожнова, О.В. Методические аспекты формирования транспарентной финансовой отчетности организации / О.В. Рожнова, В.М. Изумнов // Известия Московского государственного технического университета МАМИ. – 2013. – Т. 5, № 1. – С. 176–180.
15. Шилова, Л.Ф. Проблемы качества раскрытия информации в бухгалтерской отчетности / Л.Ф. Шилова // Экономические науки. – 2009. – № 8. – С. 306–310.
16. Perko, I. Decreasing information asymmetry by sharing business data: A case of business non-payers sharing agency / I. Perko, F. Mlinaric // International Journal of Risk Assessment and Management. – 2016. – № 19 (1–2). – P. 54–67.
17. Информационный бюллетень, Май 2017. Чистые технологии и устойчивое развитие. Выпуск 2. Нефинансовая отчетность компаний: в погоне за успехом. – С. 4. – [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ccass-newsletter-may-2017/\\$File/EY-ccass-newsletter-may-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ccass-newsletter-may-2017/$File/EY-ccass-newsletter-may-2017.pdf) (дата обращения: 12.07.2017).
18. Гончар, Е.А. Оценка и учет основных средств и кредиторской задолженности на основе интеграции российских и международных стандартов / Е.А. Гончар, О.А. Волченкова, И.А. Едапина // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8-3 (85-3). – С. 504–515.
19. Просвирина, И.И. Трансформация учета и аудит основных средств в условиях отсрочки платежа по МСФО с применением российского плана счетов / И.И. Просвирина, Е.А. Гончар, О.А. Волченкова и др. // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 11. – С. 73–88.
20. Лихтарова, О.В. Проблемы признания и отражения финансовых инструментов в корпоративной отчетности российских компаний / О.В. Лихтарова // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2014. – № 5. – <http://ekonomika.snauka.ru/2014/05/4926> (дата обращения: 30.09.2017).
21. Гончар, Е.А. Оценка и учет основных средств по МСФО в условиях отсрочки (рассрочки) платежа на российских счетах / Е.А. Гончар, О.А. Волченкова // Аудит и финансовый анализ. – 2017. – № 5-6. – С. 72–90.

Гончар Евгения Анатольевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск), goncharea@susu.ru

Скрипачева Светлана Сергеевна, студент Высшей школы экономики и управления, кафедра «Экономика и управление на предприятиях строительства и землеустройства», Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск).

Поступила в редакцию 29 апреля 2018 г.

DOI: 10.14529/em180213

EVALUATION OF ASSETS, OBLIGATIONS AND CAPITAL IN THE SYSTEM OF TWO-DIMENSIONAL FINANCIAL REPORTING FORMATION ON THE BASIS OF RISK-ORIENTED APPROACH

E.A. Gonchar, S.S. Skripacheva

South Ural State University, Chelyabinsk, Russian Federation

The article focuses on the assessment of assets, liabilities and capital under IFRS and methodologies for generating financial statements based on a risk-based approach. The relevance of this topic is due to the acceleration of the convergence of Russian and international standards, as evidenced by the appearance of projects of the FSB, the provisions of which are largely borrowed from IFRS.

The authors aim to develop recommendations on the valuation of assets, liabilities and capital in the system of forming the company's two-dimensional financial statements.

In the process of research, the authors presented the main points in favor of implementing risk-based accounting, in accordance with IFRS for the assessment of fixed assets, focused on emerging problems of costing and financial results in connection with the application of an estimate at the fair value, based on the proposed new two-dimensional format of financial reporting (for nominal and fair indicators). The authors focused on differences in approaches to estimate the fair value of assets in translation, revaluation and depreciation transactions.

During the research, it was established that the introduction of two-dimensional accounting and financial reporting (in nominal and fair terms) to Russian enterprises would remove problems associated with the adaptation of IFRS provisions and would help to expand the information base for evaluating the investment attractiveness and creditworthiness of enterprises. There are differences in the estimation of the fair value of assets in the methods it's recount (method of discounting cash flows in the income approach), reevaluation and depreciation (usage of methods of market and/or income and/or cost approach in accordance with IFRS 13 "Fair Value").

IFRS has a risk-based approach; however, it only applies to individual cases of valuation of assets, liabilities and capital, and does not allow the formation of full-fledged risk-oriented reporting. Therefore, for improving Russian accounting standards in the framework of projects, the FSB needs to extend the risk-based approach to all cases, forming accounting and reporting in a two-dimensional measurement (nominal and fair valuation).

Keywords: financial reporting, IFRS, FSB, risk-oriented approach, asset valuation, liability assessment, capital valuation, fair value.

References

1. *Primenenie MSFO*. Ch. 3. *Primenenie MSFO* [Application of IFRS. Pt. 3: Application of IFRS]. 7th ed. Moscow, 966 p.
2. Druzhilovskaja Je.S. [Methods of valuation of fixed assets in accounting]. *Vestnik NNGU* [Vestnik of UNN], 2012, no. 2-1, pp. 262–269. (in Russ.)
3. Myalkina A.F., Ovodkova T.A., Tregubova V.M. [Principles of accounting for and formation of information on fixed assets in financial statements: international and Russian practice]. *Sotsial'no-ekonomicheskiye yavleniya i protsessy* [Social-and-economic phenomena and processes], 2014, no. 10, pp. 72–79. (in Russ.)
4. Pronyayeva L.I. [New approaches to the formation of fixed assets cost in accounting / L.I. Pronyayeva]. *Nauchnyy rezul'tat. Seriya «Ekonomicheskiye issledovaniya»* [Scientific Result. Series "Economic Studies"], 2016, no. 1 (7), pp. 48–56. (in Russ.) DOI: 10.18413/2409-1634-2016-2-1-48-56
5. Boas I.L. [Features of financial statements prepared in accordance with IFRS]. *Audit i finansovyy analiz* [Audit and financial analysis], 2014, no. 1, pp. 46. (in Russ.)
6. Shuktuyeva O.I. [Topical problems of the application of international financial reporting standards in the territory of the Russian Federation]. *Fundamental'nyye issledovaniya* [Fundamental research], 2016, no. 3-1, pp. 216–220. Available at: <https://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=40035> (accessed: 01.01.2018).

7. Yarkovskiy P.A. [Information requests of users of financial statements]. *PUF* [Problems of Accounting and Finance], 2012, no. 4 (8), pp. 69–72. (in Russ.)
8. Malofeyeva T.N. [Improving the transparency of the reporting of Russian companies as a result of the application of international financial reporting standards]. *UEkS* [ESM], 2016, no. 10 (92), p. 13. (in Russ.)
9. Trubitsina Olga P.; Bashkin Vladimir N. Analysis of Geoecological Risks and Ratings as a Factor of Improving Investment Attractiveness of Enterprises. *Biogeochemical technologies for managing pollution in polar ecosystems: Books series: Environmental Pollution Series*, 2017, vol. 26, pp. 141–148. DOI: 10.1007/978-3-319-41805-6_12
10. Vakhrushina M.A. [On the issue of transparency of financial statements]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnyye standarty* [Corporate financial reporting. International standards], 2013, no. 6, pp. 25–33. (in Russ.)
11. Druzhilovskaya T.Yu. [Reports on the financial situation and performance of organizations in the light of current requirements of Russian and international standards]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo* [Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod], 2011, no. 3, pp. 222–229. (in Russ.)
12. Kaspina R.G. [Institutional aspects of the potential of high-quality corporate reporting]. *Auditorskiye vedomosti* [Audit records], 2013, no. 5, pp. 17–21. (in Russ.)
13. Kovalev V.V. [The concept of reliability and impartiality in accounting: interpretation and application]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ser. 5: Ekonomika* [Bulletin of the St. Petersburg University. Ser. 5: Economics], 2012, no. 2, pp. 107–116. (in Russ.)
14. Rozhnova O.V., Igumnov V.M. [Procedural aspects of the formation of transparent financial statements of the organization]. *Izvestiya Moskovskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta MAMI* [Izvestiya of the Moscow State Technical University MAMI], 2013, vol. 5, no. 1, pp. 176–180. (in Russ.)
15. Shilova L.F. [Problems of the quality of information disclosure in accounting statements]. *Ekonomicheskiye nauki* [Economic sciences], 2009, no. 8, pp. 306–310. (in Russ.)
16. Perko I., Mlinaric F. Decreasing information asymmetry by sharing business data: A case of business non-payers sharing agency. *International Journal of Risk Assessment and Management*, 2016. – № 19 (1–2). – P. 54–67. DOI: 10.1504/IJRAM.2016.074435
17. *Informatsionnyy byulleten', May 2017. Chistyye tekhnologii i ustoychivoye razvitiye. Vypusk 2. Nefinansovaya otchetnost' kompaniy: v pogone za uspekhom*, p. 4. Available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ccass-newsletter-may-2017/\\$File/EY-ccass-newsletter-may-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-ccass-newsletter-may-2017/$File/EY-ccass-newsletter-may-2017.pdf) (accessed: 12.07.2017).
18. Gonchar E.A., Volchenkova O.A., Edapina I.A. [Valuation and accounting of fixed assets and accounts payable on the basis of integration of Russian and international standards]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* [Economics and Entrepreneurship], 2017, no. 8-3 (85-3), pp. 504–515. (in Russ.)
19. Prosvirina I.I., Gonchar E.A., Volchenkova O.A. [Transformation of accounting and audit of fixed assets in the conditions of deferred payment under IFRS using the Russian chart of accounts]. *Auditorskiye vedomosti* [Audit records], 2017, no. 11, pp. 73–88. (in Russ.)
20. Likhtarova O.V. [Problems of recognition and reflection of financial instruments in corporate reporting of Russian companies]. *Ekonomika i menedzhment innovatsionnykh tekhnologiy* [Economics and innovative technology management], 2014, no. 5. Available at: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/05/4926> (accessed: 30.09.2017).
21. Gonchar E.A., Volchenkova O.A. [Evaluation and accounting of fixed assets under IFRS in conditions of deferred payment in installments in Russian accounts]. *Audit i finansovyy analiz* [Audit and financial analysis], 2017, no. 5-6, pp. 72–90.

Evgenia A. Gonchar, Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, South Ural State University, Chelyabinsk, goncharea@susu.ru

Svetlana S. Skripacheva, student of the School of Economics and Management, Department of Economics and Management at Construction and Land Management Enterprises, South Ural State University, Chelyabinsk.

Received April 29, 2018

ОБРАЗЕЦ ЦИТИРОВАНИЯ

Гончар, Е.А. Оценка активов, обязательств и капитала в системе формирования двухмерной финансовой отчетности на основе риск-ориентированного подхода / Е.А. Гончар, С.С. Скрипачева // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2018. – Т. 12, № 2. – С. 114–122. DOI: 10.14529/em180213

FOR CITATION

Gonchar E.A., Skripacheva S.S. Evaluation of Assets, Obligations and Capital in the System of Two-Dimensional Financial Reporting Formation on the Basis of Risk-Oriented Approach. *Bulletin of the South Ural State University. Ser. Economics and Management*, 2018, vol. 12, no. 2, pp. 114–122. (in Russ.). DOI: 10.14529/em180213