

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-24-35
УДК 657.92.336.66(045)
JEL M40, M41

Концепция оценки активов

Н.В. Ткачук

Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Санкт-Петербург, Россия;

Санкт-Петербургский государственный морской технический университет, Санкт-Петербург, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является анализ проблем, возникающих при использовании исторической и справедливой стоимости для увеличения релевантности отчетных данных. В ходе работы на основе изучения бухгалтерского баланса и отчета финансовых результатов обоснована необходимость синтеза динамической и статической балансовых теорий для пользователей; определена субъективность исторической стоимости, выделены особенности ее применения в действующей учетной практике, показана взаимосвязь между исторической и справедливой стоимостями; доказано несоответствие порядка формирования исторической стоимости в отечественной системе учета динамической балансовой теории; вскрыты причины, препятствующие организациям формировать информацию о финансовом положении и результатах деятельности. В основе исследования лежат такие научные методы, как анализ, синтез, дедукция, научная абстракция. В результате выполнения работы был предложен порядок использования справедливой стоимости, выделены субъективизм и трудоемкость ее определения; представлены порядок использования исторической и справедливой стоимости для формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и алгоритм формирования бухгалтерского баланса, соответствующего статической балансовой теории. Результаты исследования будут полезны научным работникам и практикующим бухгалтерам.

Ключевые слова: оценка активов; историческая стоимость; справедливая стоимость

Для цитирования: Ткачук Н.В. Концепция оценки активов. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2024;11(2):24-35. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-24-35

Asset Valuation Concept

N.V. Tkachuk

St. Petersburg State Economic University, St. Petersburg, Russia;
St. Petersburg State Marine Technical University, St. Petersburg, Russia

ABSTRACT

The purpose of the study is to analyse the problems arising from the use of historical cost, market value and fair value to increase the relevance of reporting data. The research is based on such scientific methods as analysis, synthesis, deduction, scientific abstraction. When writing the article, the regulatory documents governing the reporting procedure in our country, as well as the Law "On Limited Liability Companies" were analyzed. Based on the analysis of the balance sheet and the statement of financial results, using dynamic and static balance theories for their usefulness for external users, the need for a synthesis of these theories is substantiated. The subjectivity of historical cost is determined and the features of its use and application in the current accounting practice are highlighted. The relationship between historical cost and fair values is shown.

The inconsistency and discrepancy between the order of formation of historical value in the domestic accounting system and the dynamic balance theory has been proven. A procedure for using fair value is proposed. The subjectivity and labor intensity of its determination of fair value are highlighted. The reasons are revealed that prevent an organization from generating information about its financial position and performance results. As a result of the work, we have identified shortcomings in reflecting the results of asset revaluation in the financial statements from the perspective of generating information in the balance sheet and the statement of financial results of the organization. A procedure has been developed for using historical and fair value to generate accounting (financial) statements in accordance with their purpose. An algorithm for generating a balance sheet corresponding to the static balance theory and a report on the financial results of the organization's activities corresponding to the dynamic balance theory is presented. An algorithm for generating a balance sheet corresponding to

the static balance theory and a report on the financial results of the organization's activities corresponding to the dynamic balance theory is presented. The results of the study will be useful to researchers and practicing accountants.

Keywords: asset valuation; historical cost; fair value

For citation: Tkachuk N.V. Asset valuation concept. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):24-35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-24-35

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время стейкхолдеры получают информацию об интересующей их организации преимущественно из бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исследование полезности отчетных данных для этой категории лиц нашло отражение в трудах многих отечественных ученых-экономистов. В частности, Н.В. Малиновская утверждает, что целью корпоративной отчетности является удовлетворение различных информационных потребностей ключевых заинтересованных сторон, в числе которых лендеры и контрагенты (поставщики, покупатели и др.) [1]. Оценка благонадежности контрагентов, по мнению И.П. Малецкой, требует тщательного анализа финансовых маркеров, включая наличие возможных искажений показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности [2], поэтому необходимо решить вопрос относительно повышения ее качества как источника финансовой информации об организации, чему, с точки зрения специалистов, будет способствовать внедрение в практику внутрифирменных стандартов [3], а также внутреннего контроля [4] и мер по повышению достоверности отчетности [5]. При этом особое внимание в экономической литературе уделяется транспарентности отчетных данных, в том числе и анализу самого термина [6–11].

При формировании отчетной информации следует уделять внимание и такой ее характеристике, как релевантность: состав показателей отчетности должны соответствовать запросам и ожиданиям основных пользователей, поскольку «от выбора вариантов оценки меняется и стоимость имущества, и финансовый результат» [12]. Вопросы оценки показателей бухгалтерской (финансовой) активно обсуждаются в научной среде, а с появлением понятия «справедливая стоимость» дискуссии лишь усилились — до сих пор специалисты противопоставляют исторические оценки рыночным. Этими проблемами занимались такие ученые, как Н.Н. Карзаева, Е.Б. Абдалова, В.В. Ковалев, С.Н. Поленова, М.Л. Пятов, В.Я. Соколов, В.Г. Гетьман, В.С. Карташов и др. Так, Н.Н. Карзаева считает, что оценка активов субъективна и условна и не является характеристикой объекта, а представляет собой

«количественное измерение определенного свойства, характеризующего объект» [12]. В.В. Ковалев отмечал, что оценка «может существенно варьироваться в зависимости от различных факторов и обстоятельств»¹. В.Я. Соколов акцентирует внимание на выборе оценок, представляющих «непосредственный интерес для управления хозяйственными процессами и правильного применения их к объекту оценивания» [13].

Реформирование отечественной системы учета продолжается уже более тридцати лет, при этом в качестве основы для ее нового варианта в последние десятилетия рассматриваются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), влияние которых на российские правила бухгалтерского учета постоянно увеличивается [15], причем отечественные стандарты во многом напоминают международные аналоги. Это касается и подходов к оценке. В российском учете появились процедуры, связанные с переоценкой и обесценением активов, в повседневную практику вошли новые виды их оценки: справедливая стоимость, возмещаемая стоимость, чистая цена продажи и др., которые используются наряду с исторической стоимостью. Оценка важна для восприятия внешними пользователями данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, но специалисты «не нашли консенсуса в вопросе выбора адекватного метода оценки в некоторых возникающих на практике хозяйственных ситуациях» [16]. Одну часть проблем, связанных с оценкой активов, регулирует законодатель, другую — сама организация, но в этом случае она не должна игнорировать интересы внешних пользователей.

Действующие нормативные документы предоставляют предприятиям возможность формировать информацию о внеоборотных активах по справедливой стоимости: «в публичных акционерных обществах основные средства — это в подавляющем большинстве случаев существенная статья» [17], поэтому оценка показателей отчетности относится к важным аспектам формирования последней, но, к сожалению, в настоящее время нередко не является

¹ Ковалев В.В. Курс финансового менеджмента. Учебник. М.: Проспект; 2014:105.

ся релевантной запросам основных пользователей по нескольким причинам:

- организации не всегда пользуются правом переоценки внеоборотных активов из-за трудоемкости связанных с ней операций и дороговизны самой процедуры;
- организация не имеет права проводить переоценку части активов (оборотных активов, за исключением иностранной валюты и котируемых финансовых вложений);
- финансовый результат искажается от проведения текущих операций при включении результатов переоценки активов в состав текущих доходов или расходов.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЯ

1. Способы оценки активов для формирования отчетности, релевантной запросам внешних пользователей

Используемые в бухгалтерском учете способы оценки активов являются элементами классических балансовых теорий — статической и динамической.

Обе теории имеют свои цели (с которыми и связаны соответствующие способы оценки) и отражают принципиально разные подходы к представлению и оценке показателей бухгалтерской отчетности.

Цель динамической балансовой теории — выявление финансового результата от текущих операций, и она основана на принципе постоянно действующего предприятия; активы трактуются как расходы будущих периодов; для формирования динамической отчетности используется историческая стоимость. Бухгалтерский баланс, основанный на исторических оценках, предоставляет пользователям сведения о затратах, связанных с приобретением активов, а не их текущую рыночную стоимость, что не позволяет инвесторам оценить финансовое положение организации на отчетную дату. Отчет о финансовых результатах информирует о доходах и расходах от текущих операций без учета влияния изменения стоимости активов.

Основным назначением статического баланса выступает представление информации о финансовом положении компании, и он основан на принципе фиктивной ликвидации. Активы в этом случае трактуются как имущество, которое потенциально может быть средством погашения кредиторской задолженности, а для формирования отчетности используются текущие рыночные оценки. Именно в таком подходе заинтересованы собственники.

В частности, для участников обществ с ограниченной ответственностью (ООО) бухгалтерский баланс является основой для распределения собственности, что определено законом «Об обществах с ограниченной ответственностью»².

Стоимость имущества, которую может получить выходящий из общества участник, напрямую зависит от величины собственного капитала организации, определенного по данным бухгалтерского баланса, поэтому оценка активов оказывает непосредственное влияние на стоимость доли покидающей ООО стороны: если активы не переоценивались, то действительная стоимость доли будет рассчитана на основе исторической стоимости. В зависимости от того, в какую сторону и на какую величину балансовая стоимость активов отличается от справедливой (рыночной), определяется пострадавшая сторона: выходящие участники или остающиеся.

В любом случае данная ситуация принесет финансовые потери кому-то из собственников — участников ООО.

Других инвесторов (лендеров), а также контрагентов (поставщиков, покупателей) интересуют данные о рыночной стоимости активов как о средстве погашения (обеспечения) обязательств перед ними. Таким образом, использование справедливой стоимости повышает «уровень релевантности данных для принятия решений инвесторами» [18] и качество бухгалтерской (финансовой) отчетности, сближая методы оценки с признанными МФСО [19]. Отчет о финансовых результатах в статической трактовке формирует информацию о прибыли на вложенный капитал, но отделить финансовый результат от текущих операций в ее составе непросто. Это обстоятельство не позволяет в полной мере оценить эффективность работы администрации в отношении текущих операций.

Поскольку данные бухгалтерской отчетности являются единственным официальным источником данных о предприятии для внешних пользователей, следует повышать ее релевантность. Статическую балансовую теорию, и, как следствие, рыночную стоимость, необходимо использовать для оценки финансового положения организации — историческая стоимость никак не подходит для этих целей.

² Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 13.06.2023) «Об обществах с ограниченной ответственностью». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17819/

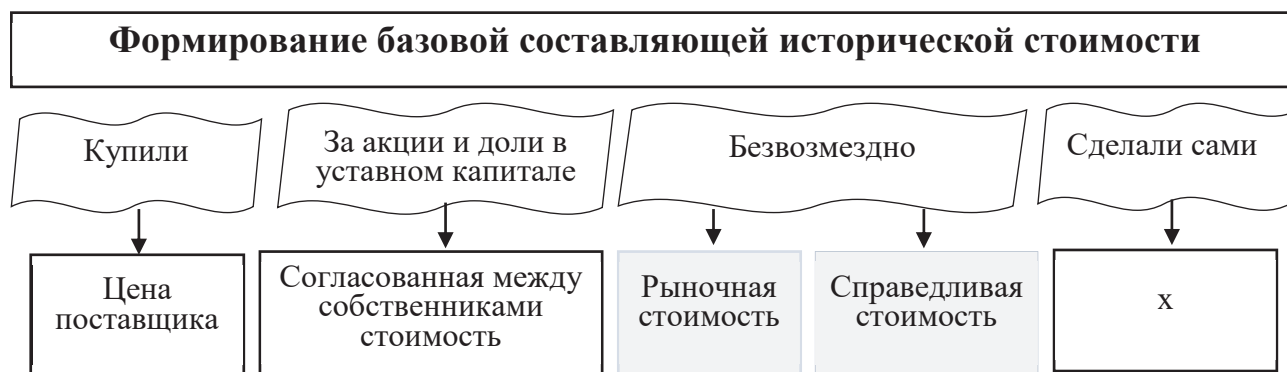


Рис. 1 / Fig. 1. Взаимосвязь исторической, справедливой и рыночной стоимости /
The relationship between historical, fair and market values

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Динамическая балансовая теория полезна с позиции представления информации о финансовом результате от текущей деятельности [20], поскольку рыночные оценки не позволяют его сформировать. Специалисты отмечают такую функцию исторической стоимости, как контрольная, необходимая фискальным органам [21]. Поэтому надлежит искать новые способы объединения элементов классических балансовых теорий для увеличения релевантности отчетных данных.

Анализ опубликованных работ показывает, что экономистами и юристами предлагались различные варианты синтеза статической и динамической концепций, в том числе органический баланс, основоположником которого является Ф. Шмидт³. Заметим, что существующая бухгалтерская (финансовая) отчетность также выступает результатом такого смешения. Однако стоит обратить внимание на последствия современного подхода к синтезу, выражающиеся в том, что компания не может представить ни своего реального финансового положения, ни финансовых результатов деятельности. Поэтому совершенно справедливо утверждение, что в одном балансе представить информацию, одновременно отображающую платежеспособность хозяйствующего субъекта и прибыльность его деятельности (нераспределенную прибыль), достоверно невозможно [22].

2. Особенность использования исторической стоимости в современной российской учетной практике

Стоимость, которая «присваивается» активу в момент его признания, традиционно называ-

ется исторической, хотя в нормативных документах используются иные термины: по отношению к основным средствам, нематериальным активам и финансовым вложениям — первоначальная стоимость, другим активам — фактическая себестоимость. Указывать стоимость необходимо для отражения информации об активе в системе бухгалтерского учета. На формирование исторической стоимости влияет способ поступления актива в организацию. Если он поступил извне, можно выделить базовую составляющую, характерную для конкретного способа поступления, в качестве которой может выступать: цена покупки (если организация купила актив); согласованная между собственниками стоимость (если актив принесли собственники для оплаты акций и долей в уставном капитале); справедливая или рыночная стоимость (если актив поступил в компанию безвозмездно). Помимо базовой составляющей, историческую стоимость актива формируют затраты самой организации, связанные с его поступлением (рис. 1).

Данная стоимость актива может быть пересмотрена по желанию компании или по требованию законодателя, но обязательными поводами для ее изменения признаются лишь обесценение активов и переоценка котируемых финансовых вложений и иностранной валюты (рис. 2).

Результаты анализа формирования исторической стоимости позволяют сделать вывод, что сложившееся мнение об ее объективности по сравнению со справедливой неверно, поскольку:

- при поступлении актива безвозмездно или от собственников в счет оплаты акций или долей в уставном капитале организации базовой составляющей выступает или справедливая, или согласованная между собственниками стоимость;

³ Шмидт Ф. (1882–1950 гг.) — представитель немецкой бухгалтерской науки, автор «Органического ежедневного баланса».

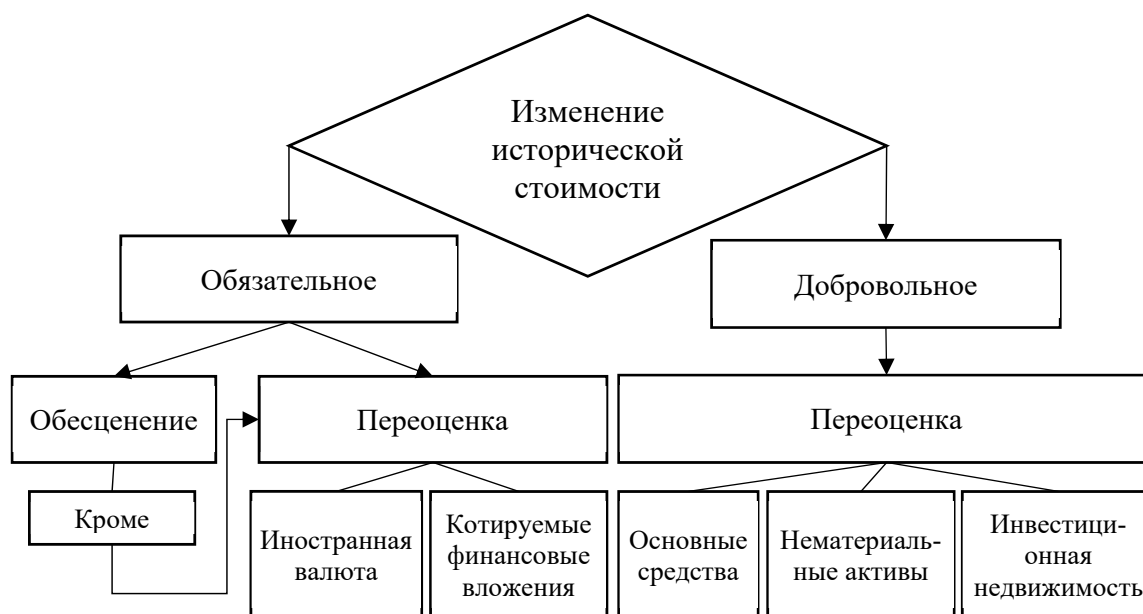


Рис. 2 / Fig. 2. Способы изменения исторической стоимости /
Methods for changing historical cost

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

- при включении затрат компании в стоимость актива субъективизм возникает как при определении величины материалов, израсходованных на доставку, установку или изготовление актива, так и в случае использования способа средней себестоимости или способа по первым покупкам.

Доля необъективности присутствует при включении в историческую стоимость косвенных затрат на изготовлению актива, а также доставку, разгрузку и установку двух и более объектов. Порядок распределения этих общих расходов определяет либо организация (что является элементом учетной политики), либо бухгалтер самостоятельно принимает решение в конкретной ситуации. Поскольку установление исторической стоимости активов связано с выявлением их справедливой стоимости, этот процесс может стать для организации затратной процедурой. Таким образом, при действующем подходе историческая стоимость не всегда представляет собой затраты компании — такой порядок ее формирования допускает включение в нее справедливой или рыночной стоимости (при поступлении объектов безвозмездно) и согласованной между собственниками стоимости актива (в случае поступлении объектов от собственников при оплате акций и долей в уставном капитале организации). Только при приобретении объекта за плату и изготовлении его в организации историческая стоимость представляет собой сумму затрат

последней. Таким образом, порядок формирования исторической стоимости не в полной мере соответствует динамической балансовой теории.

3. Особенность использования справедливой стоимости в современной российской учетной практике

Рыночными котировками обладают, прежде всего, финансовые вложения и иностранная валюта. Подобные оценки можно назвать, с одной стороны, объективными, поскольку они определены рынком, а не самой организацией, а с другой — незатратными, ибо компания получает данную информацию из открытых источников. Между тем за формированием рыночных котировок также необходим контроль. Как отмечено в [23], надзорные органы должны предотвращать манипуляции ценами на финансовых рынках как в фондовых, так и в товарных сегментах, и причинность относительной объективности таких оценок вынуждает признать переоценку финансовых вложений и иностранной валюты обязательной процедурой.

Многие экономисты считают, что применение термина «рыночная стоимость» к цене, определенной не рынком, а экспертами (пусть даже и не зависимыми от организации), некорректно. Более правильным следует считать понятие «справедливая стоимость», пришедшее из МСФО и начавшее активно использоваться с 1998 г. В 2011 г. был принят МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Введение термина «справедливая стоимость» было обусловлено отсутствием рыночных котировок подавляющего большинства активов. Справедливая стоимость — это расчетная величина, которую можно назвать «условно рыночной» в силу того, что она определяется экспертом; ее применяют при поступлении актива в организацию и в процессе его использования при:

- формировании исторической стоимости в случае безвозмездного поступления актива или его оплаты неденежными средствами (ФСБУ 5/2019, ФСБУ 26/2020);
- определении величины выгод от продажи основных средств в случае его обесценения (МСФО 36 «Обесценение активов»);
- переоценке основных средств, нематериальных активов и инвестиционной недвижимости (ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022).

Справедливая стоимость используется в качестве промежуточного результата процесса формирования исторической стоимости активов, а также для определения возмещаемой суммы, если произошло обесценение активов, или при переоценке основных средств и нематериальных активов в качестве конечного результата (рис. 3).

Субъективизм справедливой стоимости выражается в том, что в условиях отсутствия рыночных котировок она определяется экспертом, привлекаемым организацией. Причем субъективность

усиливается, если оценщиком является сотрудник этой же компании, что может явиться злоупотреблением со стороны ее руководства. Трудоемкость оценки справедливой стоимости повышается при привлечение стороннего эксперта, и тогда затраты могут достичь существенной величины. Сократить расходы организации возможно путем применения справедливой стоимости «только для тех статей отчетности, использование альтернативных методов оценки которых может сказаться на решениях инвесторов, займодавцев и прочих пользователей финансовой отчетности» [24]. Очевидно, что это относится к дорогостоящим объектам, поэтому компания должна разработать критерии их выделения; справедливую же оценку более дешевых активов могут определять и сами сотрудники организации.

Переоценка является обязательной только для активов, имеющих рыночные котировки. Для основных средств, нематериальных объектов и инвестиционной недвижимости она считается правом компании; в отношении иных активов переоценка не допускается вовсе.

4. Недостатки отражения результатов переоценки активов в бухгалтерской отчетности

Действующий порядок отражения информации о переоценке активов в системе учета предусматривает, что величина обесценения по основным средствам, нематериальным активам и инвестиционной недвижимости сначала уменьшает дооценку

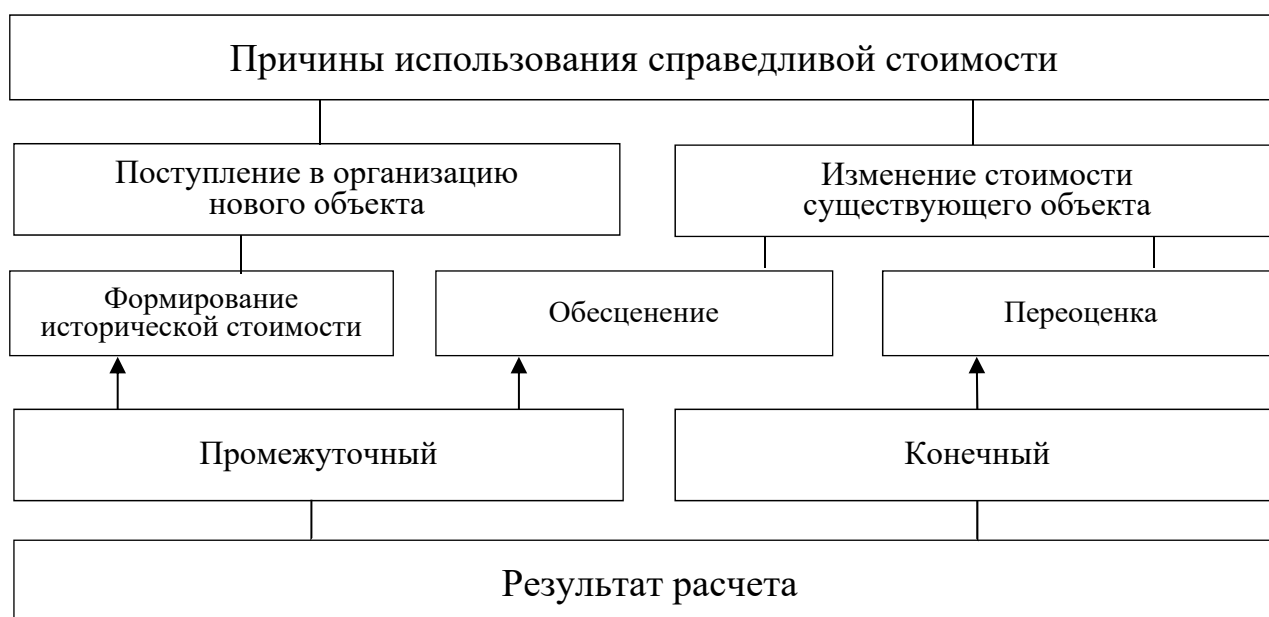


Рис. 3 / Fig. 3. Причины и порядок использования справедливой стоимости /
Reasons and procedures for the use of fair value

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

(при ее наличии), а при ее дефиците включается в состав прочих расходов предприятия; по оборотным же активам добавляется непосредственно к составу прочих расходов организации. Таким образом, обесценение активов уменьшает величину собственного капитала (раздел III бухгалтерского баланса «Капитал и резервы») посредством статей «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и «Переоценка внеоборотных активов».

В результате переоценки котируемых финансовых вложений и иностранной валюты их историческая или предыдущая рыночная стоимость доводится до текущей. Сумма дооценки или уценки включается в состав прочих доходов и расходов, формируя показатель «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Аналогичным образом отражается результат переоценки объектов и иной инвестиционной недвижимости. Различие заключается в том, что формируется не текущая рыночная, а справедливая стоимость объектов, и в итоге переоценки основных средств и нематериальных активов их балансовая стоимость доводится до справедливой. Выявленная дооценка увеличивает показатель «Переоценка внеоборотных активов» III раздела бухгалтерского баланса, а уценка его уменьшает. Законодатель в нормативных документах определил, что данная статья может присутствовать в балансе только при наличии дооценки, поэтому дефицит включается в состав прочих расходов, формируя показатель «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» того же раздела баланса. В силу этого организация обязана формировать и в дальнейшем отслеживать дооценку (уценку) каждого объекта основных средств и нематериальных активов.

Рассматривая влияние операций по переоценке активов на показатели бухгалтерского баланса, заметим, что подход, при котором снижение стоимости активов формирует, в одном случае, его статью «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а в другом — статью «Переоценка внеоборотных активов», не позволяет поместить в баланс информацию об общей величине уценки объектов.

Показатель «Переоценка внеоборотных активов» отражает только часть сведений об изменении стоимости основных средств и нематериальных активов в результате переоценки — их дооценка и уценка формируют добавочный капитал, а при его недостаточности — нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). По инвестиционной недвижимости, котируемым финансовым вложениям и иностранной валюте, дооценка и уценка образуют

нераспределенную прибыль (непокрытый убыток); при этом основные средства, нематериальные активы, инвестиционная недвижимость и долгосрочные финансовые вложения относятся к внеоборотным активам, а иностранная валюта и краткосрочные финансовые вложения — к оборотным.

Очевидно, что порядок формирования информации о переоценке не зависит от классификации актива (внеоборотный или оборотный); в результате эти данные не аккумулируются в одном показателе, а распределяется по двум: «переоценка внеоборотных активов» и «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Такой подход, предлагаемый федеральными стандартами, негативно отражается на показателе «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», делая его неоднородным.

Проанализируем влияние операций по переоценке активов на показатели отчета о финансовых результатах деятельности организации. В таком случае в составе прочих ее расходов будут отражены уценка оборотных и внеоборотных активов, а в составе прочих доходов — дооценка оборотных активов и компенсация уценки прошлых периодов. Изменение стоимости основных средств и нематериальных объектов изменит размер начисляемой по ним амортизации, который, в свою очередь, скажется не только на величине обычных и прочих расходов компании, но и увеличит трудоемкость и, как следствие, затратность использования разработанной законодателем методики переоценки внеоборотных активов, поскольку придется формировать и отслеживать величину дооценки (уценки) уже по каждому объекту основных средств и нематериальных активов. Помимо этого, подход, требующий отражения результатов переоценки внеоборотных активов, не является информативным для внешних пользователей.

5. Порядок использования исторической и справедливой стоимости для формирования бухгалтерской отчетности

Анализ использования трех видов стоимости показал, что сейчас организация даже при желании не может представлять данные о своем финансовом положении и финансовых результатах от текущих операций ни стейкхолдерам, ни вышестоящим органам, поскольку законодатель не предоставляет ей право переоценки всех имеющихся у нее активов. Информация об их переоценке в бухгалтерском балансе размыта, что не только не позволяет получить сведения о суммарной дооценке или уценке переоцененных активов, но и искажает величину

нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) от текущих операций.

Причин возникновения такой ситуации несколько. Во-первых, порядок формирования исторической стоимости не соответствует положениям динамической балансовой теории, так как допускает включение в нее справедливой или рыночной стоимости (при поступлении объектов безвозмездно) и согласованной между собственниками стоимости актива (при поступлении объектов от собственников при оплате акций и долей в уставном капитале организации). Историческая стоимость представляет собой сумму затрат компании лишь при приобретении объекта за плату и при его самостоятельном изготовлении, а для определения величины расходов от текущей деятельности она должна включать только затраты организации.

Во-вторых, изменение исторической стоимости не соответствует положениям динамической балансовой теории, в соответствии с которой активы не должны переоцениваться. Между тем законодатель обязал предприятия проводить переоценку котируемых активов по рыночной стоимости. Правда, отметим, что операции, связанные с поступлением

активов — как безвозмездным, так и от собственников, а также операции с иностранной валютой и котируемыми финансовыми вложениями на практике происходят не так часто.

Наше исследование показало, что возможен следующий подход к применению исторических и рыночных оценок: историческую стоимость использовать только в учете, а справедливую — для составления отчетности. Если в течение отчетного периода записи на счетах будут отражаться только с использованием исторических оценок (с учетом амортизации и обесценения), это позволит сформировать данные о финансовом результате от текущих операций. В конце отчетного периода на основании исторических оценок могут быть составлены временный бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах деятельности организации, после чего внесистемным путем возможно осуществить переход (пересчет) от исторической стоимости к справедливой. Алгоритм формирования отчетных данных представлен на рис. 4.

Разницу между исторической и справедливой стоимости активов следует классифицировать как корректировочную статью раздела III «Капитал и ре-

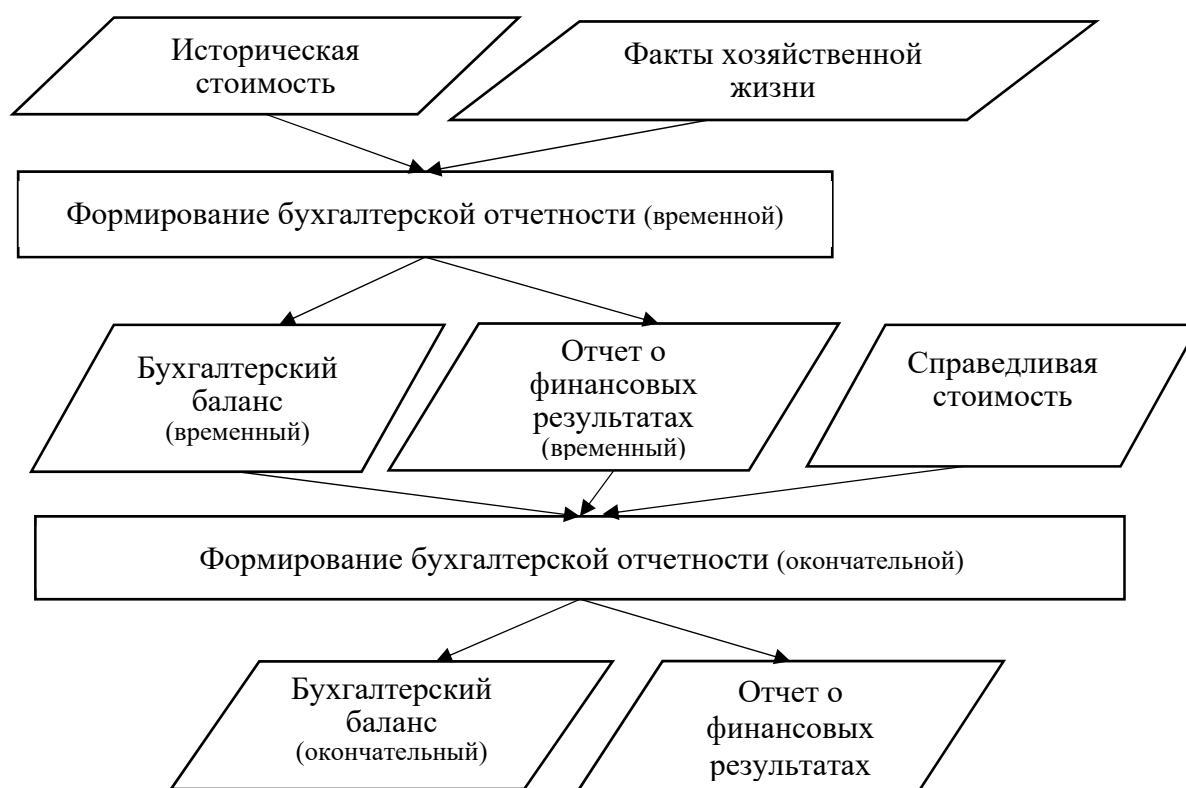


Рис. 4 / Fig. 4. Алгоритм формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности /
Algorithm for generating accounting (financial) statements

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Таблица / Table

**Формирование статьи бухгалтерского баланса «Нереализованная прибыль (убыток)» /
Formation of the balance sheet item “Unrealized profit (loss)”**

Показатели / Indicators	Бухгалтерский баланс, руб. / Balance sheet, roubles	
	Временный (динамический) / Temporary (dynamic)	Окончательный (статический) / Final (static)
Активы	100	110
Обязательства	40	40
Собственный капитал	60	70
В том числе нереализованная прибыль (непокрытый убыток)	—	10 (110–40) – (100–40)

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

зервы», представляющую собой прибыль (убыток) от владения имуществом или нереализованную прибыль (убыток) — порядок ее формирования показан в таблице.

В отчете о финансовых результатах этот показатель также будет зафиксирован после чистой прибыли за отчетный период. Считаем, что предложения о таком порядке формирования показателей отчетности не только улучшит их релевантность, но и упростит саму учетную процедуру, связанную с отражением информации о переоценке активов на счетах бухгалтерского учета, а также «хранении» данных о дооценке и уценке в отношении каждого объекта. При этом отчетные показатели будут более понятны пользователям.

ВЫВОДЫ

Поскольку бухгалтерская отчетность является единственным официальным источником финансовой информации об организации для внешних пользователей, необходимо использовать способы оценки, позволяющие разработать показатели, релевантные запросам заинтересованных лиц, а именно — статическую балансовую теорию (для оценки финансового положения организации путем установления рыночной стоимости) и динамическую теорию (для выявления финансового результата от текущих операций — исторической стоимости).

Современный порядок формирования исторической стоимости не в полной мере соответствует динамической балансовой теории, так как не всегда способствует определению затрат компании. Историческая стоимость рассчитывается только при условии приобретении объекта за плату и при

изготовлении его в самой организации. При поступлении объекта безвозмездно и от учредителя действующая практика регламентирует включение в историческую стоимость справедливой, рыночной, а также согласованной между собственниками стоимости актива. Историческая стоимость — это достаточно субъективная величина, что объясняется включением в нее справедливой и согласованной между собственниками стоимости, а также необходимостью распределения косвенных затрат при ее формировании; рыночная же стоимость объективна. Субъективизм справедливой стоимости заложен в ее экспертном определении. И она, и рыночная стоимости могут выступать как в качестве промежуточного, так и конечного результата для определения других оценок, но рыночная стоимость используется при обязательной переоценке активов, а справедливая — при добровольной.

Имеющиеся недостатки отражения результатов переоценки активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности приводят к тому, что информация в бухгалтерском балансе не аккумулируется в одном показателе, а распределяется по нескольким, не давая пользователям возможности видеть общее изменение в оценке активов — включение доходов и расходов от переоценки последних в нераспределенную прибыль делает данный показатель неоднородным и малоинформативным для пользователей.

Необходим новый подход к составлению отчетности, позволяющий соединить характеристики оценок, релевантных запросам внешних пользователей: историческую стоимость использовать только в учете, а справедливую — при формиро-

вании отчетности. В конце отчетного периода на основании исторических оценок составлять временные бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах деятельности организации. После определения справедливой стоимости активов внесистемным путем осуществлять пере-

ход от исторической стоимости к справедливой, а разницу между ними классифицировать как корректировочную статью «Прибыль (убыток) от владения имуществом» или «Нереализованная прибыль (убыток)» раздела III «Капитал и резервы».

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Малиновская Н.В. Проблемы дефиниции «Корпоративная отчетность». *Учет. Анализ. Аудит*. 2021;8(6):31–41. DOI: 10.26794/2408–9303–2021–8–6–31–41
2. Малецкая И.П. Особенности анализа рисков работы с контрагентами в системе внутреннего контроля. *Аудиторские ведомости*. 2022;(2):26–29.
3. Осипова Р.Г. Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;(9):42–49. DOI: 10.26794/2408–9303–2022–9–2–42–49
4. Leontieva J., Zaugarova E., Maletskaya I., Klychova G., Zakirova A., Khamidullin Z. Formation of the credit rating of buyers for the preventive control of accounts receivable. *Proc. Int. sci. conf. SPbWOSCE “Business Technologies for Sustainable Urban Development”*. *E 3S Web of Conferences*. 2019;(110):02016. DOI: 10.1051/e3sconf/201911002016
5. Малецкая И.П. Анализ признаков фальсификации финансовой отчетности на основе использования интегрального показателя. Сборник статей «Взаимосвязь исторических и современных исследований в области бухгалтерского учета, анализа и аудита». СПб.: СПбГЭУ; 2022:36–38.
6. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Транспарентность современной отчетности: теоретические проблемы и пути их решения. Сборник «Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики». Воронеж: Воронежский ГАУ; 2022:35–39.
7. Вахрушина М.А., Вахрушина А.А. Раскрытие информации о влиянии пандемии covid-19 на финансовую отчетность компаний как условие ее транспарентности. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24.(3):271–296. DOI: 10.24891/ia.23.9.962
8. Сидорова М.И., Назаров Д.В. К вопросу о транспарентности финансовой отчетности: применение доктрины «снятия корпоративной вуали». *Финансы: теория и практика*. 2023;27(2):162–171. DOI: 10.26794/2587–5671–2023–27–2–162–171
9. Al-Salam G.T.A.M., Atta A.A.K., Alalawi T.G.Y., Alaraji F.A.A.S. The possibility of adopting the international financial reporting standard IFRS 6 for achieving transparency in the Iraqi oil industries. *Journal of General Management*. 2020;(21):15–21.
10. Jin J., Kanagaretnam K., Liu Y.I., Cheng M. Does Citizens’ Financial Literacy Relate to Bank Financial Reporting Transparency? *European Accounting Review*. 2021;30(5):887–912. DOI: 10.1080/09638180.2021.1965897
11. Montero P.M., Calderón E.P., Dias A.I.L. Transparency of financial reporting on greenhouse gas emission allowances: The influence of regulation. *International Journal of Environmental Research and Public Health*. 2020;17(3):893. DOI: 10.3390/ijerph17030893
12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 2005. 495:213.
13. Соколов В.Я. Теоретические начала двойной записи. Автореф. дис. ... докт. экон. наук. СПб.: СПбГУЭФ; 2007:5.
14. Карзаева Н.Н. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета. СПб.: СПбГУЭФ; 2005. 215 с.
15. Sokolov V.I., Generalova N.V., Guзов I.N., Karelskaia S.N. Applying IFRS In Russia. The book “Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies”. London: Taylor & Francis; 2019:42–55.
16. Агеева О.А., Ребизова А.Л. Эволюция оценки элементов финансовой отчетности от исторической до справедливой стоимости. *Вестник университета*. 2015;(7):153.
17. Сотникова Л.В. Учет основных средств и капитальных вложений как ключевой вопрос аудита отчетности. *Аудитор*. 2021;7(11):28–42. DOI: 10.12737/1998–0701–2021–7–7–28–42
18. Поленова С.Н. К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;(1):2–11.

19. Сапожникова Н.Г., Чаплыгина А.Д. Исторические этапы возникновения и развития стоимостной оценки в бухгалтерском учете. *Современная экономика: проблемы и решения*. 2022;(1):134–157.
20. Tkachuk N.V. Subjectivity in the interpretations of financial performance. *Revista San Gregorio*. 2019;(30):77–85. DOI: <https://doi.org/10.36097/rsan.v1i30.902>.
21. Сорокина Е.М., Макаренко С.А. Справедливая стоимость в российской практике бухгалтерского учета: необходимость и возможность определения. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(7):766–778. DOI: 10.24891/ia.22.7.766
22. Пятов М.Л., Карзаева Н.Н. Реальность и условность в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет*. 2011;(7):98.
23. Гетьман В.Г., Карташов В.С. Сравнительный анализ использования справедливой стоимости и альтернативных методов оценки в МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24(9):986–1000. DOI: 10.24891/ia.24.9.986
24. Кремлева О.К. Совершенствование законодательства об ответственности за манипулирование на рынке ценных бумаг как катализатор постковидной экономики. Мат. III научно-практической конференции юридического факультета СПбГЭУ. СПб.: СПбГЭУ; 2020. 513:32.

REFERENCES

1. Malinovskaya N.V. Problems of definition “Corporate reporting”. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):31–41. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2021–8–6–31–41
2. Maletskaya I.P. Peculiarities of risk analysis of work with counterparties in the system of internal control. *Auditorskie vedomosti = Audit journal*. 2022;(2):26–29. (In Russ.).
3. Osipova R.G. Perfection of corporate reporting on the basis of intracompany standard. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;(9):42–49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2022–9–2–42–49
4. Leontieva J., Zaugarova E., Maletskaya I., Klychova G., Zakirova A., Khamidullin Z. Formation of the credit rating of buyers for the preventive control of accounts receivable. Proc. Int. sci. conf. SPbWOSCE “Business Technologies for Sustainable Urban Development”. *E 3S Web of Conferences*. 2019;(110):02016. DOI: 10.1051/e3sconf/201911002016
5. Maletskaya I.P. Analysis of signs of falsification of financial statements reporting based on the use of integral indicator. Collection of articles “Interrelation of historical and modern research in the field of accounting, analysis and auditing”. St. Petersburg: SPbGEU; 2022:36–38. (In Russ.).
6. Druzhilovskaya T. Y., Druzhilovskaya E. S. Transparency of modern reporting: theoretical problems and ways to solve them. Collection “Transformation of the system of accounting and analytical, financial and control support in the conditions of digitalisation of the economy”. Voronezh, Voronezh GAU; 2022:35–39. (In Russ.).
7. Vakhrushina M.A., Vakhrushina A.A. Disclosure of information on the impact of covid-19 pandemic on the financial statements of companies as a condition of its transparency. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2021;24.(3):271–296. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.9.962
8. Sidorova M.I., Nazarov D.V. Towards the issue of transparency of financial reporting: the application of the doctrine of “lifting the corporate veil”. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and Practice* 2023;27(2):162–171. (In Russ.). DOI: 10.26794/2587–5671–2023–27–2–162–171
9. Al-Salam G.T.A.M., Atta A.A.K., Alalawi T.G.Y., Alaraji F.A.A.S. The possibility of adopting the international financial reporting standard IFRS 6 for achieving transparency in the Iraqi oil industries. *Journal of General Management*. 2020;(21):15–21.
10. Jin J., Kanagaretnam K., Liu Y.I., Cheng M. Does Citizens’ Financial Literacy Relate to Bank Financial Reporting Transparency? *European Accounting Review*. 2021;30(5):887–912. DOI: 10.1080/09638180.2021.1965897
11. Montero P.M., Calderón E.P., Dias A.I.L. Transparency of financial reporting on greenhouse gas emission allowances: The influence of regulation. *International Journal of Environmental Research and Public Health*. 2020;17(3):893. DOI: 10.3390/ijerph17030893
12. Sokolov Y.V. Fundamentals of the theory of accounting. Moscow: Finance and Statistics; 2005;495:213. (In Russ.).
13. Sokolov V. Ya. Theoretical beginnings of double entry. Diss... Dr. Sci. (Econ.). St. Petersburg: SPbGUEF; 2007:5. (In Russ.).
14. Karzaeva N.N. Problems of estimation of objects of accounting. St. Petersburg: SPbGUEF; 2005. 215 p. (In Russ.).

15. Sokolov V.I., Generalova N.V., Guзов I.N., Karelskaia S.N. Applying IFRS In Russia. The book "Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies". London: Taylor & Franci; 2019:42–55.
16. Ageeva O.A., Rebizova A.L. Evolution of assessment of financial reporting elements from historical to fair value. *Vestnik universiteta = Bulletin of the University*. 2015;(7):153. (In Russ.).
17. Sotnikova L.V. Accounting of fixed assets and capital investments as a key issue of audit reporting. *Auditor*. 2021;7(11):28–42. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998–0701–2021–7–7–28–42
18. Polenova S.N. K question of estimation at fair value of accounting objects. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;(1):2–11. (In Russ.).
19. Sapozhnikova N.G., Chaplygina A.D. Historical stages of emergence and development of cost estimation in accounting. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern economics: problems and solutions*. 2022;(1):134–157. (In Russ.).
20. Tkachuk N.V. Subjectivity in the interpretations of financial performance. *Revista San Gregorio*. 2019;(30):77–85. DOI: <https://doi.org/10.36097/rsan.v1i30.902>
21. Sorokina E.M., Makarenko S.A. Fair value in the Russian practice of accounting: necessity and possibility of definition. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;22(7):766–778. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.22.7.766
22. Pyatov M.L., Karzaeva N.N. Reality and conditionality in accounting. *Bukhgalterskiy uchet = Accounting*. 2011;(7):98. (In Russ.).
23. Getman V.G., Kartashov V.S. Comparative analysis of the use of fair value and alternative valuation methods in IFRS. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2021;24(9):986–1000. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.24.9.986
24. Kremleva O.K. Perfection of the legislation on responsibility for manipulation on the securities market as a catalyst of post-Covid economics. Proc. of the III sci.-pract. conf. of the law faculty of SPbGEU. St. Petersburg: SPbGEU; 2020. 513:32. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Наталья Викторовна Ткачук — доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия; профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный морской технический университет, Санкт-Петербург, Россия

Natalia V. Tkachuk — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, St. Petersburg State Economic University, St. Petersburg, Russia; Professor of the Department of Accounting and Auditing, St. Petersburg State Maritime Technical University, St. Petersburg, Russia
<https://orcid.org/0009-0004-6964-5314>
nattkachuk71@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 23.10.2023; после рецензирования 22.12.2023; принята к публикации 10.04.2024. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 23.10.2023; revised on 22.12.2023 and accepted for publication on 10.04.2024.

The author read and approved the final version of the manuscript.