

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Карташов Владислав Сергеевич

ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ В ЦЕЛЯХ ПОВЫШЕНИЯ ТРАНСПАРЕНТНОСТИ ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Сафонова Ирина Викторовна,
кандидат экономических наук, доцент

Москва – 2025

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 27 июня 2025 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.121 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51. корп. 1, ауд. 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:
председатель – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Петров А.М., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
ученый секретарь – Блинова У.Ю., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:
Башина О.Э., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;
Гришкина С.Н., д.э.н., профессор;
Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент;
Ефимова О.В., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королёв О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Толмачев М.Н., д.э.н., профессор.

Автореферат диссертации разослан 25 апреля 2025 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.121

У.Ю. Блинова

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Одним из важных направлений развития бухгалтерского учета в Российской Федерации является гармонизация Федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее – ФСБУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). В результате введения в учетную практику новых ФСБУ усложняются принципы и правила формирования и раскрытия информации в отношении конкретных объектов учета. В первую очередь, затрагиваются вопросы обоснованной оценки значений показателей в условиях неопределенности, в том числе на основе профессионального суждения при отсутствии возможности точного определения величины или применения оценок прогностического характера, что требует применения относительно новой учетной категории – «оценочное значение».

Практика применения оценочных значений в отношении конкретных показателей, отражаемых в учете и (или) в отчетности, позволяет решить ряд сложнейших задач, связанных со спецификой формирования их стоимости, существенно повысить качество раскрываемой отчетной информации и расширить временные границы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Способность представления в отчетности наряду с ретроспективными данными информации перспективного характера делает категорию «оценочное значение» уникальной.

Значимость данной категории является высокой не только с точки зрения повышения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и способности отражения влияния ESG-факторов на устойчивое развитие компании в условиях высокой турбулентности и неопределенности. Учет факторов и рисков, связанных с экологической, социальной и корпоративной ответственностью компании, и раскрытие информации в финансовой отчетности обусловлены очевидным влиянием нефинансовой деятельности на финансовую устойчивость субъекта. Отражение нефинансовых аспектов деятельности экономических субъектов и их раскрытие в корпоративной отчетности во взаимосвязи с финансовыми показателями существенно повышает ценность отчетной информации. Происходящие процессы направлены на обеспечение

транспарентности как одной из ключевых качественных характеристик отчетной информации. Возможность количественной оценки нефинансовой информации и влияния ESG-рисков на деятельность компании и финансовые показатели в настоящее время реализуется именно с использованием оценочных значений.

Дальнейшее развитие исследуемой категории следует осуществлять за счет ее систематизации в результате создания единого пула оценочных значений и их последующей классификации, применения оценочных значений как категории реализации принципа связанности финансовой и нефинансовой отчетности, разработки дополнительных методических рекомендаций по определению величины конкретных оценочных значений, а также совершенствования имеющегося инструментария формирования и использования исследуемой категории. Развитие теоретико-методических положений в части оценочных значений способствует обеспечению транспарентности данных корпоративной отчетности, что сегодня является важнейшим запросом широкого круга заинтересованных сторон.

Степень разработанности темы исследования. Теоретическим и практическим аспектам, связанным с формированием и использованием оценочных значений, посвящены исследования ведущих российских ученых: О.Б. Батуевой, И.Н. Богатой, Р.П. Бульги, И.Е. Власовой, Е.Д. Городиловой, С.Н. Гришкиной, Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской, Е.М. Евстафьевой, И.С. Егоровой, О.В. Ефимовой, О.В. Жуковой, Ж.А. Кеворковой, Т.Н. Кузьминовой, Т.А. Лаврухиной, В.Б. Лаврушиной, И.А. Лисовской, Д.В. Луговского, И.Н. Мавлиной, Е.З. Макеевой, М.В. Мельник, Т.В. Пашенко, А.М. Петрова, О.В. Рожновой, И.В. Сафоновой, Н.Г. Трапезниковой, Р.А. Тхагапсо, Д.Ш. Усановой, А.О. Харламовой, Н.Н. Хахоновой, С.С. Чикуровой, Н.Н. Шакировой, Н.Д. Эриашвили и др. Рассматриваемая тема исследуется в работах ряда зарубежных ученых: Э. Альбрехт, К. Бьюли, М. Гленденинг, У. Гронволд, Т.А. Зайдель, Г.В. Лепэдату, С.С. Малис, У. Мензефрике, И. Павич, М. Пырнэу, Э. Раубенхаймер, И.М. Сакер, Ч.А. Симон, В. Смиеляускас, Н.М. Стивенс, Д.Д. Уитворт, К.У. Шоу и др.

В то же время вопросы, связанные с методическим обеспечением

учетно-отчетных аспектов оценочных значений (в части их систематизации и оценки) и использованием указанной категории в качестве эффективного инструмента интеграции финансовых и нефинансовых показателей, недостаточно исследованы и требуют более глубокого изучения.

Целью исследования является развитие теоретических, методических и практических рекомендаций по формированию и использованию оценочных значений в корпоративной отчетности для повышения ее прозрачности.

Для достижения указанной цели в работе поставлены следующие **задачи**:

- исследовать экономическую природу значимой для бухгалтерского учета и отчетности категории «оценочное значение», сформировать пул применяемых в российской и международной учетной практике оценочных значений и унифицировать категориальный аппарат с целью гармонизации положений ФСБУ и МСФО;

- систематизировать оценочные значения, используемые в ФСБУ, и осуществить их классификацию для упорядочивания применения конкретных видов составителями отчетности;

- провести мониторинг использования оценочных значений в отношении показателей корпоративной отчетности российских и международных компаний, выявить наиболее передовые практики и сформировать на их основе консолидированный перечень раскрытия информации в целях повышения прозрачности отчетности;

- предложить механизмы использования оценочных значений для реализации интеграционных решений по связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности, обеспечивающие прозрачность отчетной информации экономических субъектов;

- разработать методические рекомендации по формированию оценочного значения конкретного показателя для совершенствования его расчета в российской учетной практике.

Объект исследования. Объектом исследования является корпоративная отчетность крупнейших российских и зарубежных экономических субъектов.

Предмет исследования. Предметом исследования выступает совокупность

теоретических, методических и практических аспектов формирования и использования оценочных значений для обеспечения транспарентности корпоративной отчетности.

Область исследования диссертации соответствует п. 11.2. «Национальные и международные системы и стандарты бухгалтерского учета», п. 11.3. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

Теоретическая значимость работы состоит в развитии теоретических положений в части разработки авторского подхода к определению категорий «оценочное значение» и «бухгалтерская оценка», расширении классификации оценочных значений и систематизации их видов, используемых в ФСБУ, формировании консолидированного перечня раскрытия информации по оценочным значениям и связанным бухгалтерским оценкам.

Практическую значимость работы имеют следующие результаты исследования:

- классификация оценочных значений в ФСБУ по «способам оценки», снижающая трудозатраты формирования и повышающая качество информации в части исследуемой категории в корпоративной отчетности;
- пул бенчмарков по раскрытию конкретных видов оценочных значений российскими и зарубежными компаниями, которые могут быть использованы для обеспечения транспарентности отчетности отечественных организаций;
- дополненные и систематизированные методические рекомендации по расчету ценности использования основных средств и нематериальных активов как оценочного значения;
- решения с применением исследуемой категории в отношении связанности элементов финансовой и нефинансовой отчетности, повышающие транспарентность отчетности экономических субъектов.

Результаты исследования рекомендуются для использования

экономическими субъектами для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и других видов корпоративной отчетности, а также Министерством финансов Российской Федерации для разработки методической базы, направленной на дальнейшее развитие положений федеральных стандартов в части категории «оценочное значение».

Научная новизна исследования состоит в совершенствовании теоретико-методических положений по формированию и использованию оценочных значений в корпоративной отчетности, в основу которых положена интеграция в российскую практику категории «бухгалтерская оценка», конкретизирующей область применения оценочных значений для финансовой отчетности, и обеспечение связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности с целью повышения прозрачности.

Методология и методы исследования. Исследование проведено на основании детального анализа положений ФСБУ и МСФО, работ отечественных и зарубежных авторов, имеющих непосредственное отношение к формированию и раскрытию оценочных значений в отчетности компаний, а также данных финансовой и других видов корпоративной отчетности ведущих экономических субъектов нефтегазовой, горно-металлургической и энергетической отраслей. В ходе подготовки диссертации использовались методы научного исследования, такие как дедукция и индукция, анализ и синтез, структурирование и группировка данных, метод сравнительных исследований, системный подход, контент-анализ и другие.

Расчеты, приведенные в работе, осуществлены в системе Microsoft Excel. Технической базой для написания исследования выступает Microsoft Office.

Нормативная и информационная база исследования представлена действующими нормативно-правовыми актами Российской Федерации в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также Международными стандартами финансовой отчетности, публикациями в периодических изданиях, материалами российских и международных научно-практических конференций и конгрессов, ресурсами глобальной информационной системы Интернет и справочно-правовой системы Консультант Плюс, консолидированной финансовой

отчетностью, годовыми отчетами, интегрированными отчетами, отчетами об устойчивом развитии групп компаний, работающих в нефтегазовой, горно-металлургической и энергетической отраслях как в Российской Федерации, так и за рубежом, размещенными в публичном доступе в сети Интернет, в том числе на официальных сайтах организаций из периметра исследования.

Положения, выносимые на защиту:

– на основании исследования сущности значимой для бухгалтерского учета и отчетности категории «оценочное значение» обоснованы различия и выстроены взаимосвязи между оценочным значением и бухгалтерской оценкой, предложено авторское определение данных понятий и построена категориальная система, что способствует гармонизации положений ФСБУ и МСФО и развитию отечественного учетного инструментария; предложена схема формирования оценочных значений и бухгалтерских оценок с применением связанных категорий «метод оценки», «модель», «допущения» и «исходные данные» (С. 100-102);

– разработана классификация (по способам оценки; по типам; по подкатегориям; по связанным категориям финансовой отчетности) учитываемых в ФСБУ оценочных значений, направленная на упорядочивание их применения составителями отчетности (С. 56-58; 191-196);

– предложен консолидированный перечень раскрытия отчетной информации в части оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок, в том числе сформулированы рекомендации по раскрытию вопросов, касающихся коррупционного риска, которые могут быть применены при отражении других ESG-рисков, вызывающих необходимость формирования оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок (С. 96; 105-106);

– определены механизмы связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности с применением исследуемой категории и разработана матрица их согласованного раскрытия, позволяющие повысить информированность пользователей отчетности и их доверие к ней (С. 125; 130);

– разработаны методические рекомендации по расчету одного из наиболее востребованных видов оценочных значений – ценности использования основных средств и нематериальных активов на основе анализа и систематизации

сложившейся практики ее вычисления в условиях необходимости повышения прозрачности отчетной информации (С. 112-120; 222-227).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность проведенного исследования обеспечивается преемственностью и использованием ранее полученных результатов теоретических и прикладных исследований отечественных и зарубежных авторов в области учета и корпоративной отчетности, большим объемом и точностью исходных данных, корректностью методики исследования и проведенных расчетов. Степень достоверности исследования подтверждается публикациями полученных результатов, их апробацией на научных конференциях и конкурсах, использованием при написании прикладных научно-исследовательских работ, практическим применением в деятельности аудиторско-консалтинговой организации.

Основные результаты, представленные в исследовании, рассматривались, обсуждались и получили одобрение на следующих научных мероприятиях: на XIII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 16-17 декабря 2021 г.); на XIII Международном научном студенческом конгрессе «Цифровизация в поисках баланса: экономические возможности и социальные издержки» (Москва, Финансовый университет, 9-22 марта 2022 г.); на II Всероссийской научно-практической конференции «Учет и налогообложение в системе управления затратами и финансами организаций: развитие теории и практики» (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 27 апреля 2022 г.); на IX Международной межвузовской научно-практической конференции «Развитие контрольно-аналитического обеспечения хозяйствующих субъектов» (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 9 ноября 2022 г.); на XIV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 15-16 декабря 2022 г.); на X Международной научной олимпиаде молодых бухгалтеров, аналитиков и аудиторов (Москва, Финансовый университет, 1 февраля-31 мая 2023 г.); на XIV Международном научном студенческом конгрессе «Экономика России: новые тренды развития»

(Москва, Финансовый университет, 13-24 марта 2023 г.); на XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2023 г.).

Материалы исследования использовались при выполнении научно-исследовательских работ по следующим темам: «Информационная прозрачность деятельности как необходимое условие развития института публичных акционерных обществ в Российской Федерации» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 25.07.2022 № 0017-1/о) в части представленных результатов анализа международных стандартов финансовой отчетности по формированию и раскрытию информации в части оценочных значений; «Разработка методики раскрытия ESG-факторов в отчетности государственного и корпоративного сектора» (Государственное задание, приказ Финуниверситета от 26.04.2023 № 1174/о) в части предложенных рекомендаций по использованию оценочных значений для отражения в финансовой отчетности воздействия ESG-факторов на деятельность.

Материалы исследования используются в деятельности Департамента инвестиций и рынков капитала АО «КЭПТ», в частности используется систематизированный перечень оценочных значений и предложенные подходы к их группировке в целях признания в учете и раскрытия в отчетности компаний, а также алгоритм расчета и методические рекомендации по определению ценности использования основных средств и нематериальных активов для подтверждения достоверности расчета суммы обесценения, влияющей на показатели финансовой отчетности. Также компанией применяются механизмы связанности финансовой и нефинансовой отчетности при анализе взаимосвязи показателей корпоративной отчетности клиентов с целью качественной оценки отчетной информации компаний и идентификации ключевых областей для дальнейшей работы. Выводы и основные положения диссертации, применяемые в деятельности организации, способствуют проведению анализа и оценки качества отчетности компаний-клиентов.

Материалы диссертации использовались Департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа

Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Бухгалтерский учет и отчетность».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные результаты исследования отражены в 9 научных работах общим объемом 8,93 п.л. (авторский объем 7,9 п.л.), опубликованных в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 261 наименования, тринадцати приложений. Текст диссертации изложен на 248 страницах, содержит 34 таблицы, 10 рисунков.

II Основное содержание работы

В соответствии с целью и задачами исследования получены и обоснованы следующие научные результаты.

На основании исследования сущности значимой для бухгалтерского учета и отчетности категории «оценочное значение» обоснованы различия и выстроены взаимосвязи между оценочным значением и бухгалтерской оценкой, предложено авторское определение данных понятий и построена категориальная система, что способствует гармонизации положений ФСБУ и МСФО и развитию отечественного учетного инструментария; предложена схема формирования оценочных значений и бухгалтерских оценок с применением связанных категорий «метод оценки», «модель», «допущения» и «исходные данные».

В результате проведенного в диссертации анализа положений нормативно-правовых документов и исследований представителей научного сообщества в отношении вопросов формирования и использования оценочных значений идентифицированы ключевые характеристики данной категории:

– наличие неопределенности в оценке и применение профессионального суждения;

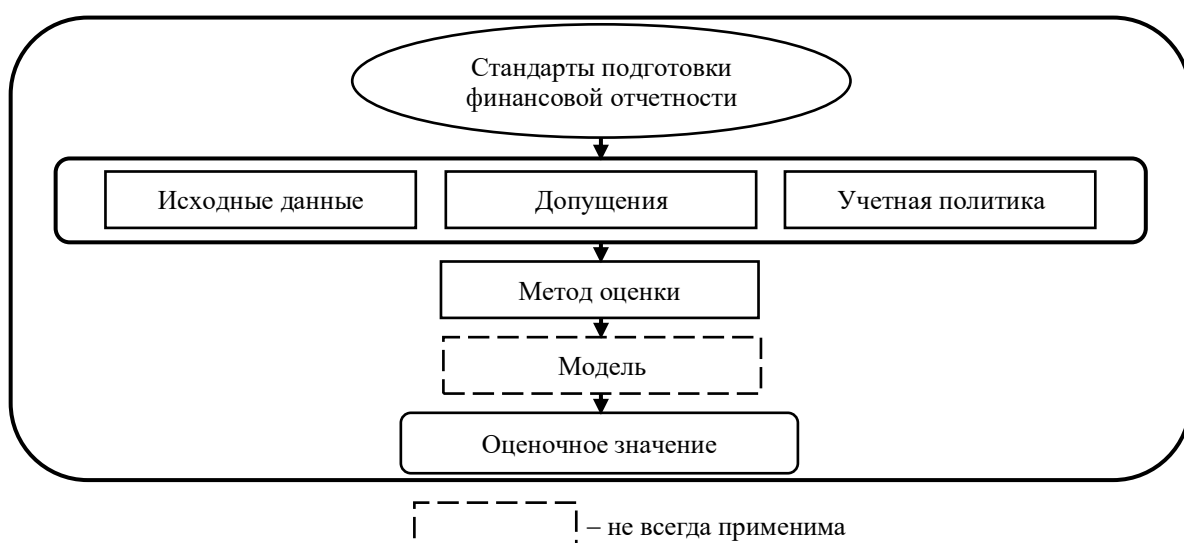
- использование субъективных допущений на основании актуальных на дату оценки данных;
- двойственный характер категории, в том числе по отношению к рискам и неопределенностям;
- определение величины на конкретную дату или за определенный период.

В Международном стандарте аудита (далее – МСА) 540 (пересмотренный) и МСФО (IAS) 8 в оригинальной версии (на английском языке) используется категория «accounting estimate», которая в официальном переводе на русский язык в МСФО употребляется как «бухгалтерская оценка», в МСА – как «оценочное значение», в результате разница между оценочным значением и бухгалтерской оценкой с точки зрения интерпретации международных стандартов отсутствует. В федеральном стандарте, регламентирующем изменения оценочных значений, – ПБУ 21/2008, применяется категория «оценочное значение». Ключевым аспектом, детерминирующим необходимость формирования и использования оценочных значений в ФСБУ, является отсутствие возможности получения точного значения какого-либо показателя. В определении бухгалтерской оценки в МСФО и МСА делается акцент на денежном выражении категории. В результате сущность категорий «оценочное значение» в национальных стандартах и «бухгалтерская оценка» в международных стандартах отличается: к оценочным значениям в ФСБУ относятся виды, имеющие как денежное, так и неденежное выражение.

По итогам детального анализа положений ФСБУ и МСФО, а также МСА 540, и исследования практики применения оценочных значений в корпоративной отчетности экономических субъектов выявлена необходимость разграничения понятий и интеграции в российскую практику дополнительной категории «бухгалтерская оценка», определение которой должно быть взаимосвязано с международными стандартами, действующими на территории Российской Федерации, а также учитывать приведенные в МСФО и МСА связанные категории: метод оценки, модель, допущения и исходные данные. Предлагаются следующие авторские определения: оценочное значение представляет собой значение показателя в системе учета и (или) корпоративной отчетности, полученное на основе взаимосвязанного использования метода

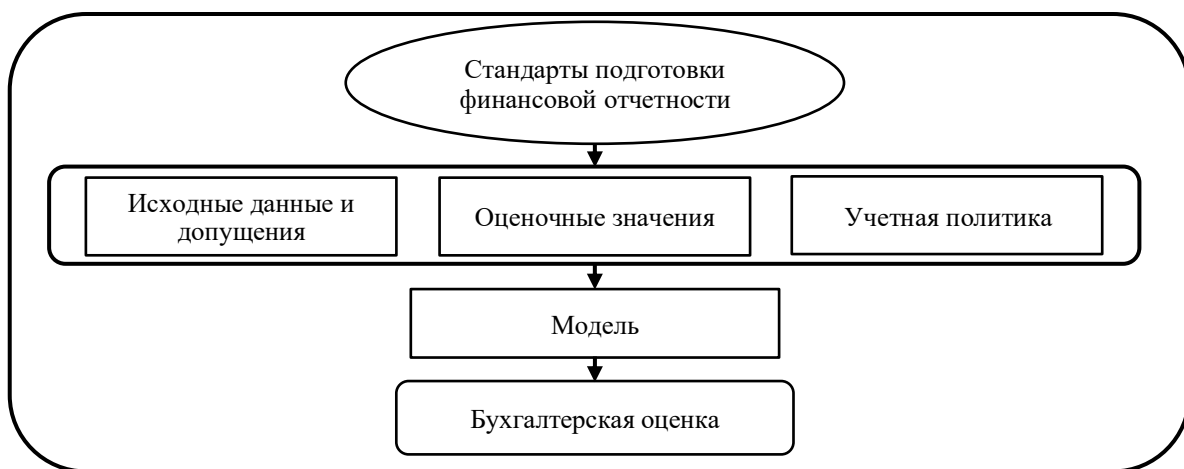
оценки, допущений и исходных данных, определение которого осуществляется в условиях неопределенности. Бухгалтерская оценка представляет собой денежную сумму, отражаемую в бухгалтерском учете и полученную с использованием исходных данных, допущений, оценочных значений и модели, являющуюся показателем финансовой отчетности или используемую для его расчета. В случае применения таких определений большая часть оценочных значений в ФСБУ будет идентифицироваться как «бухгалтерская оценка».

На основании предложенных авторских трактовок построены схемы формирования оценочного значения и бухгалтерской оценки, связывающие рассматриваемые категории, представленные на рисунке 1, рисунке 2.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Процесс формирования оценочного значения с использованием связанных категорий



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Процесс формирования бухгалтерской оценки с использованием связанных категорий

Разработана классификация (по способам оценки; по типам; по подкатегориям; по связанным категориям финансовой отчетности) учитываемых в ФСБУ оценочных значений, направленная на упорядочивание их применения составителями отчетности.

Категория «оценочное значение» является одной из наиболее сложных для практического применения, что обусловлено как недостаточностью методических рекомендаций по формированию и использованию конкретных видов, так и фрагментарностью информации в отношении оценочных значений в ФСБУ. Систематизация оценочных значений в значительной степени способствует их пониманию, использованию и интерпретации составителями и пользователями отчетности.

На основании анализа положений ФСБУ выделены виды оценочных значений, составлен их агрегированный перечень и осуществлено сопоставление конкретных видов оценочных значений в ФСБУ с бухгалтерскими оценками в МСФО, приведенное в диссертации. По итогам изучения и систематизации видов оценочных значений в рамках исследования разработана классификационная схема, упорядочивающая применение оценочных значений составителями отчетности, представленная на рисунке 3.

Классификационный признак			
Способ оценки	Тип	Подкатегория	Связанная категория
- в соответствии с рыночными данными, - в соответствии с суммой затрат, - как средневзвешенная по вероятностям, - как приведенная стоимость, - использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques»), - в соответствии с Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, - в соответствии с условиями договора или спецификацией	- финансовые, - нефинансовые: - социальные, - экологические, - связанные с корпоративным управлением, - смешанные	- оценочное обязательство, - оценочный резерв, - условное обязательство/актив, - прочие оценочные значения, имеющие денежную оценку, - оценочные значения, не имеющие денежную оценку	- основные средства, - нематериальные активы, - аренда (лизинг), - капитальные вложения, - финансовые вложения, - запасы, - дебиторская задолженность, - налоги, - ставки, - прочие

Источник: разработано автором.

Рисунок 3 – Классификационная схема оценочных значений

Важным вопросом в отношении оценочных значений является определение их величины в условиях неопределенности. С целью снижения неопределенности и влияния профессионального суждения на начальном этапе измерения величины оценочного значения и (или) расчета суммы бухгалтерской оценки и в результате мониторинга ФСБУ выделены приведенные на рисунке 3 способы оценки и составлена классификация, представленная в таблице 1.

Таблица 1 – Классификация оценочных значений по способам оценки

Способ оценки	Оценочные значения в ФСБУ*
В соответствии с рыночными данными (ПБУ 19/02)	Выделено 27 видов, в том числе: Чистая стоимость продажи запасов Обязательство организации в отношении рекультивации земель Ставка дисконтирования Ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА Условный актив/обязательство Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов
В соответствии с суммой затрат (ФСБУ 26/2020)	Выделено 23 вида, в том числе: Обязательство по аренде Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам Расчетная стоимость полученных ценностей
Как средневзвешенная по вероятностям (ПБУ 8/2010)	Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее) Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями Резерв по сомнительным долгам Условный актив/обязательство
Как приведенная стоимость (ФСБУ 25/2018)	Выделено 22 вида, в том числе: Право пользования активом Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности Резерв под обесценение финансовых вложений
Использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques») (ФСБУ 6/2020)	Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов Резерв под обесценение финансовых вложений Расчетная стоимость полученных ценностей Гудвил Справедливая стоимость передаваемого/приобретаемого имущества, имущественных прав, работ, услуг/ОС/НМА/запасов/предмета аренды/активов, оказавшихся в излишке
В соответствии с Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ПБУ 18/02)	Отложенный налоговый актив/обязательство
В соответствии с условиями договора или спецификацией (ФСБУ 25/2018)	Выделено 22 вида, в том числе: Срок полезного использования ОС/НМА Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора Право пользования активом Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды
* Перечень не является исчерпывающим. Полный перечень представлен в диссертации.	

Источник: разработано автором.

Оценочные значения являются одним из важнейших инструментов обеспечения гармонизации и связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности. Поэтому классификация оценочных значений «по типам» учитывает перспективы развития исследуемой категории, в том числе возможности интеграции нефинансовых аспектов деятельности организации и их связанное отражение в корпоративной отчетности.

Дифференциация оценочных значений/бухгалтерских оценок «по подкатегориям» упорядочивает их признание в бухгалтерском учете и раскрытие в финансовой и (или) корпоративной отчетности, что способствует минимизации ошибок при практическом применении соответствующих оценочных значений и бухгалтерских оценок.

Идентификация соотношения оценочных значений/бухгалтерских оценок и связанных категорий финансовой отчетности позволяет однозначно установить объекты учета, оценка которых в наибольшей степени подвержена неопределенности, обусловленной использованием в отношении них оценочных значений и бухгалтерских оценок. При расчете стоимости таких объектов следует уделить особое внимание точности и обоснованности определения их величины.

Таким образом, внедрение экономическими субъектами разработанной классификации позволит оптимизировать процесс формирования и использования конкретных видов в учете и отчетности, снизит вероятность ошибок и увеличит частоту практического применения оценочных значений.

Предложен консолидированный перечень раскрытия отчетной информации в части оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок, в том числе сформулированы рекомендации по раскрытию вопросов, касающихся коррупционного риска, которые могут быть применены при отражении других ESG-рисков, вызывающих необходимость формирования оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок.

На основании анализа раскрытия информации в корпоративной отчетности 30 компаниями нефтегазовой, горно-металлургической и энергетической отраслей и с целью структурирования представления оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок составлен перечень раскрытия информации, позволяющий

сформировать предложенную категориальную систему, представленный в таблице 2.

Таблица 2 – Перечень раскрытия отчетной информации по оценочным значениям и связанным бухгалтерским оценкам в корпоративной отчетности

Категория	Раскрытие	Пункты к раскрытию	Примеры
1	2	3	4
Оценочное значение	Величины оценочных значений и связанные с их определением суждения	Указание величин оценочных значений и суждений при определении их величины	ПАО «Русгидро» (Примечание 8), ArcelorMittal S.A. (Примечание 8)
	Исходные данные	Используемые исходные данные и их значения с указанием источника (если общедоступные данные отличаются от используемых в расчетах)	ПАО «Татнефть» (Примечание 27), Rio Tinto Group (Примечание 24), ПАО «Русгидро» (Примечание 8)
	Допущения	Допущения в отношении исходных данных и оценочных значений с указанием источника. При описании допущений следует однозначно идентифицировать оценочное значение, при расчете которого они используются	BP plc (Примечание 24), Shell plc (Примечание 23), ArcelorMittal S.A. (Примечание 8)
	Метод оценки и модель (если применимо)	Описание метода оценки и модели (если применимо), с использованием которых определена величина оценочного значения, описание причины выбора конкретного метода оценки и модели (если применимо)	МКПАО «ОК «Русал» (Примечание 22), Shell plc (Примечание 25), Rio Tinto Group (Примечание 24), Отчетность EDF S.A.
Бухгалтерская оценка	Перечень ключевых используемых бухгалтерских оценок	Описание ключевых видов бухгалтерских оценок, используемых в процессе ведения учета и подготовки финансовой отчетности	ПАО «Татнефть» (Примечание 4), BP plc (Примечание 1), Rio Tinto Group (Корпоративная информация), TEPSCO (Примечание 2)
	Значения бухгалтерской оценки и способы их оценки	Значения (денежные суммы) бухгалтерской оценки за три периода (минимально) и способы их оценки (для определения способов оценки рекомендуется использовать классификацию в соответствии с таблицей 1)	ПАО «Русгидро» (Примечание 8), ArcelorMittal S.A. (Примечание 8)
	Изменение бухгалтерской оценки	Причина изменения бухгалтерской оценки, изменение суммы бухгалтерской оценки в различных разрезах (если применимо)	BP plc (Примечание 24), ArcelorMittal S.A. (Примечание 8)

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4
Бухгалтерская оценка	Исходные данные и допущения	Исходные данные и их значения, а также допущения по видам бухгалтерских оценок с указанием источника. При раскрытии следует однозначно идентифицировать связанную бухгалтерскую оценку	Shell plc (Примечание 23), ArcelorMittal S.A. (Примечание 8), ПАО «Русгидро» (Примечание 8)
	Модель	Описание используемой модели с раскрытием источника (в случае, если модель является разработкой компании, рекомендуется это указать)	ПАО «Татнефть» (Примечание 27), Anglo American plc (Примечание 39)
	Связанные оценочные значения	Связанные оценочные значения и их величины с указанием источника или с расчетом. При раскрытии следует однозначно идентифицировать связанную бухгалтерскую оценку	ArcelorMittal S.A. (Примечание 8), ПАО «Русгидро» (Примечание 8)
	Используемые принципы учета, стандарты и оценочные суждения	Описание принципов учета, соответствующих стандартов, оценочных суждений, используемых при определении бухгалтерской оценки	Отчетность TotalEnergies SE, Отчетность BHP Group Limited, Отчетность EDF S.A., Отчетность China Shenhua Energy Company Limited
	Анализ чувствительности	График или таблица с изменением суммы бухгалтерской оценки, описание расчета предельного значения, описание шага изменения связанных оценочных значений	Shell plc (Примечание 23), ArcelorMittal S.A. (Примечание 6), ПАО «Юнипро» (Примечание 6), EDF S.A. (Примечание 15)
	Денежный отток, связанный с реализацией риска (если применимо)	Денежная оценка влияния риска в случае его реализации, для нивелирования которого используется бухгалтерская оценка	В соответствии с таблицей 3
* Перечень не является исчерпывающим. Полный перечень представлен в диссертации.			

Источник: разработано автором.

Применение ряда оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок позволяет отразить влияние ESG-рисков (в случае их реализации) на деятельность экономического субъекта. С целью определения необходимого объема представления информации о ESG-рисках проведен анализ раскрытия вопросов коррупции в публичных отчетах. По итогам исследования практик компаний по раскрытию вопросов по устойчивому развитию разработана таблица 3,

отражающая рекомендуемую к раскрытию в публичных отчетах информацию в части вопросов, касающихся коррупционного риска.

Таблица 3 – Информация по раскрытию вопросов, касающихся коррупционного риска, в корпоративной отчетности

Аспект представления	Форма представления	Пункты к раскрытию
Сущность риска	Таблица рисков	Описание риска, причин возникновения, влияния на компанию, возможностей для митигации, риск-аппетита, аспектов влияния, прочие комментарии (если применимо)
Информация, связанная с результатами воздействия события, вызывающего риск	Информационная таблица	Количество мероприятий, выявленные случаи, сумма выявленного ущерба, последствия и прочее
Оценка влияния риска на финансовые показатели компании	Часть таблицы рисков или отдельное представление	Интервальная или точечная оценка возможного ущерба в результате реализации риска
Воздействие компании и влияние на стейкхолдеров	Матрица существенности	Ось существенности влияния компании на тему и ось существенности темы для стейкхолдеров
Влияние и вероятность риска	Карта рисков	Ось вероятности наступления риска и ось влияния риска
Мероприятия по предотвращению риска	Описание с таблицами и графиками (если применимо)	Количество соответствующих мероприятий, комплаенс, контрольная среда, результаты деятельности внутреннего аудита, описание связанных корпоративных принципов и прочее
Дополнительная информация, полезная для стейкхолдеров	Описание с таблицами и графиками (если применимо)	Не применимо

Источник: разработано автором.

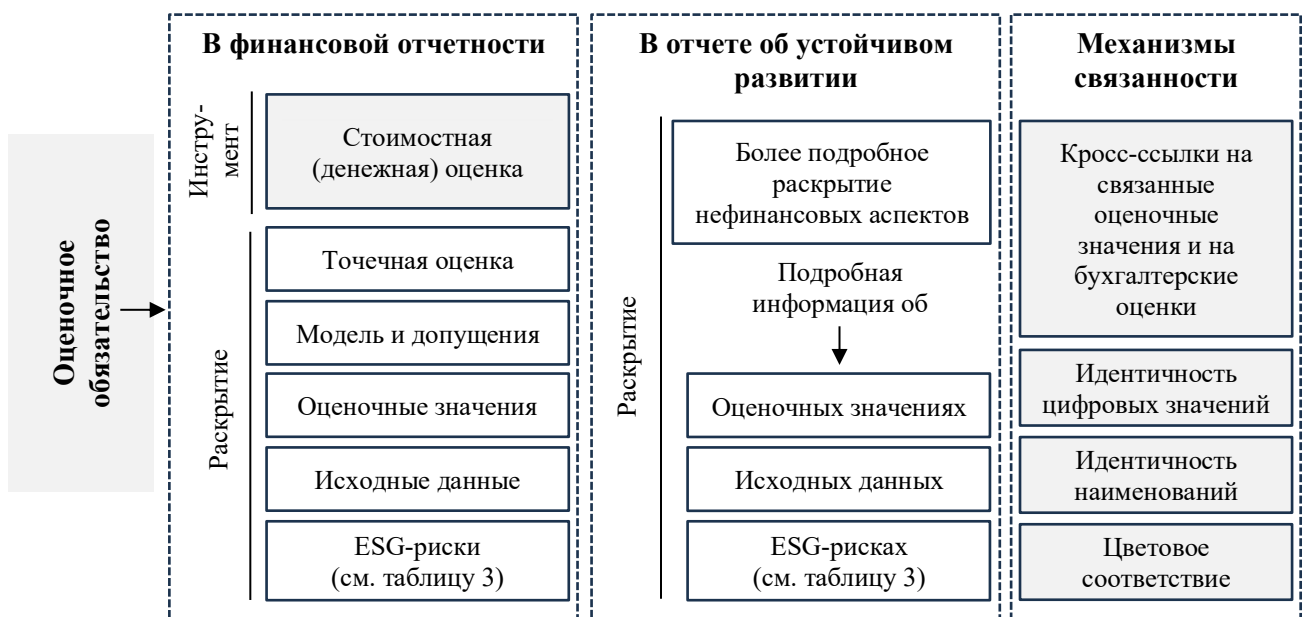
Приведенный перечень информации по раскрытию вопросов, касающихся риска коррупции, может быть также использован для раскрытия других ESG-рисков, вызывающих необходимость формирования оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок.

Определены механизмы связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности с применением исследуемой категории и разработана матрица их согласованного раскрытия, позволяющие повысить информированность пользователей отчетности и их доверие к ней.

Расширение использования оценочных значений и бухгалтерских оценок в корпоративной отчетности, сложность идентификации связанности показателей,

ограниченное использование кросс-ссылок в отчетности отдельных анализируемых экономических субъектов только в отчете об устойчивом развитии, а также потребность ряда стейкхолдеров в идентификации прозрачной взаимосвязи финансовой и нефинансовой отчетности приводят к необходимости совершенствования инструментов связанности, к которым относятся оценочные значения и связанные с ними бухгалтерские оценки.

В результате проведенного исследования опыта компаний по осуществлению связи показателей финансовой и нефинансовой отчетности выделены механизмы связанности финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с использованием оценочных обязательств, представленные на рисунке 4.



Источник: разработано автором.

Рисунок 4 – Механизмы связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением оценочных обязательств

Кросс-ссылки на связанные оценочные значения и бухгалтерские оценки являются наиболее прозрачным механизмом связанности, их использование повышает транспарентность отчетной информации. По итогам выделения в рамках диссертации лучших практик с точки зрения связанности с применением разных видов экологических и социальных обязательств, а также условных обязательств составлена матрица согласованного раскрытия, позволяющая идентифицировать связь финансовой и нефинансовой отчетности, представленная в таблице 4.

Таблица 4 – Матрица согласованного раскрытия оценочных значений и бухгалтерских оценок в финансовой и нефинансовой отчетности

Раскрытие в финансовой отчетности		Раскрытие в нефинансовой отчетности			
Бухгалтерская оценка	Примечание	Вид отчета	Оценочное значение	Связанная категория	Страница раскрытия
Оценочные обязательства в отношении рекультивации	А	Отчет об устойчивом развитии	Период рекультивации месторождения	Рекультивация	20
			Планируемая площадь рекультивации по месторождению		20
			Количество планируемых посадок		21
			Дата окончания отработки месторождения	Месторождение	21
Экологические обязательства, связанные с «энергетическим переходом»	Б	Климатический отчет	Объем ввода новых мощностей	Выработка электроэнергии	60
			Период ввода новых мощностей		61
			Планируемые объемы выбросов газов на единицу расходов электроэнергии		65
Социальные обязательства	В	Отчет об устойчивом развитии	Объемы строительства по социальной программе	Социально-экономическая программа развития города	80
			Период финансирования		82
			Объем финансирования согласно условиям программы		82
			Количество коренного населения	Взаимодействие с коренным населением	85
			Площадь, занятая коренным населением		85
			Общий объем финансирования		87
			Период финансирования		87
Пенсионные обязательства	Г	Стратегический отчет	Количество сотрудников, по которым имеется пенсионный план	Количество сотрудников	90
			Прогнозное количество сотрудников, выходящий на пенсию		91
			Средний возраст дожития	Возраст	100
			Средний возраст выхода на пенсию		100

Источник: разработано автором.

Разработаны методические рекомендации по расчету одного из наиболее востребованных видов оценочных значений – ценности использования основных средств и нематериальных активов на основе анализа и систематизации сложившейся практики ее вычисления в условиях необходимости повышения транспарентности отчетной информации.

Расчет ценности использования осуществляется в рамках доходного подхода. Основным компонентом ценности использования основных средств и нематериальных активов является приведенная стоимость денежных потоков. В отдельных случаях денежные потоки могут включать доходы и расходы от использования арендованного имущества, неотделимого от единицы, генерирующей денежные средства (далее – ЕГДС). В случае, если по такому имуществу были сформированы право пользования активами и обязательство по аренде, то на практике при расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов, в том числе арендованного имущества, на уровне ЕГДС применяют два подхода к отражению аренды: в первом подходе фактические арендные платежи включаются в денежный поток и дисконтируются по ставке, учитывающей стоимость собственного и заемного капитала; согласно второму подходу, арендные платежи не включаются в денежный поток и дисконтирование осуществляется по ставке, отражающей стоимость собственного капитала, заемного капитала и стоимость лизингового (арендного) финансирования.

Наличие ряда существенных допущений при использовании второго подхода, рассмотренных в диссертации, приводит к усложнению расчетов и повышению роли профессионального суждения, что может исказить справедливую оценку ценности использования основных средств и нематериальных активов, в том числе арендованного имущества, на уровне ЕГДС. Поэтому для определения ценности использования рекомендуется использовать первый подход.

С целью минимизации наиболее частых ошибок при практическом расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС и с учетом требований ФСБУ сформулированы методические рекомендации по расчету отдельных компонентов и статей, которые отражены в таблице 5.

Таблица 5 – Методические рекомендации по расчету отдельных компонентов и статей в рамках ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС

Показатели	Рекомендации*
1	2
1 Выручка	
Цены	– При использовании исторических цен рекомендуется приводить их к ценам базового года с использованием исторической инфляции – В случае наличия трансфертных цен на продукцию, производимую активами в составе ЕГДС, такие цены должны быть приведены к рыночным значениям – В ряде случаев рекомендуется использовать прогнозы рыночных цен аналитических агентств: Bloomberg, Consensus Economics и других – При использовании индексов не следует учитывать эффект роста выручки дважды: в объемах и в ценах – Рекомендуется рассчитывать цены на едином базисе с расходами, то есть учитывать особенности поставок продукции
Объемы	– При прогнозировании объемов в первые периоды рекомендуется использовать обоснованные внутренние прогнозы/бюджеты – При наличии актуальных прогнозов внешних консультантов их использование является более предпочтительным – Рекомендуется исключить исторические объемы, которые являются единоразовыми, из прогноза объемов – Следует исключить объемы, не относящиеся к деятельности анализируемой ЕГДС – На практике при наличии подтверждающих документов допустимым является расчет ценности использования в прогнозном периоде, превышающем 5 лет
2 Прочая выручка	
Прочая выручка	– При наличии прочей выручки следует удостовериться в том, что она не единоразовая – При наличии в потоках прочей выручки также следует учитывать связанные оттоки денежных средств
3 Операционные расходы	
Себестоимость	– При усреднении расходов за какой-либо исторический период рекомендуется приводить их к единому базису, к ценам одного года
Общехозяйственные и административные расходы	– Рекомендуется внимательно анализировать подстатьи в составе расходов, так как в противном случае может быть задвоение расходов – Операционные расходы должны соответствовать выручке периода. Приведение начисленных расходов к денежным оттокам, связанным с этими расходами, осуществляется с помощью чистого оборотного капитала (далее – ЧОК)
Коммерческие расходы	– Для проверки рациональности размера операционных расходов следует сопоставить рентабельность по прибыли до вычета процентов, налогов и амортизационных отчислений (EBITDA) с историческими данными и со среднеотраслевыми, данными компаний-аналогов
Прочие операционные доходы/расходы	– Следует идентифицировать рекуррентные и единоразовые прочие операционные доходы/расходы, исключив вторые из прогноза – Не рекомендуется агрегировать прочие операционные доходы/расходы на слишком высоком уровне, если нет на это объективных оснований – В случае незначительности прочих операционных доходов/расходов возможно их исключение из прогноза с одновременным исключением связанных потоков
4 Амортизация	
Амортизация	– Рекомендуется при расчете ценности использования прогнозировать бухгалтерскую и налоговую амортизации отдельно – Для расчета налогооблагаемой прибыли рекомендуется использовать амортизацию по данным налогового учета – Для определения остаточной стоимости основных средств (недвижимого имущества) при расчете налога на имущество следует использовать амортизацию по данным бухгалтерского учета

Продолжение таблицы 5

1	2
5 Налог на прибыль	
Налог на прибыль	– Накопленные налоговые убытки по состоянию на дату оценки сформированы результатами деятельности бизнеса в целом, а не ЕГДС, и относятся к прошлой деятельности активов или к прочим активам, поэтому их не следует учитывать при расчете ценности использования – При переносе налоговых убытков, образованных в прогнозном периоде, следует учитывать особенности применения льгот
6 Капитальные затраты	
Капитальные затраты на расширение/реструктуризацию	– Рекомендуется сопоставить объем капитальных вложений на расширение/реструктуризацию с альтернативными проектами в относительных величинах – Капитальные затраты на поддержание рекомендуется сопоставить со среднеотраслевым соотношением капитальных затрат к выручке – Рекомендуется оценить рациональность увеличения операционной эффективности актива в результате понесения капитальных затрат на расширение/реструктуризацию
Капитальные затраты на поддержание	– При наличии незавершенного строительства рекомендуется вводить его в соответствии с графиком ввода. При отсутствии такого графика допустим ввод незавершенного строительства в следующем прогнозном периоде
7 Чистый оборотный капитал	
Дебиторская задолженность	– Изменение в первый прогнозный период следует рассчитывать от стоимости ЧОК на дату оценки, относящейся к анализируемой ЕГДС – При расчете ценности использования ЧОК на дату оценки следует вычитать из приведенной стоимости денежных потоков – В случае, если терминальный период является ограниченным, то рекомендуется высвобождать ЧОК либо в конце последнего года терминального периода, либо в следующем году после окончания терминального периода
Кредиторская задолженность	
Запасы	
8 Терминальная стоимость	
Терминальная стоимость	– Наиболее предпочтительным вариантом для расчета терминальной стоимости является использование формулы Гордона – В терминальном периоде рекомендуется приравнять амортизацию и капитальные затраты
9 Аренда	
Аренда	– При применении как первого, так и второго подходов к отражению потоков от использования арендованного имущества для целей расчета налогооблагаемой прибыли следует учитывать арендные платежи, однако, их величина будет отличаться – Так как срок аренды является ограниченным, то рекомендуется использовать либо допущение о продлении существующего договора аренды, либо допущение о приобретении аналогичного или арендованного имущества в собственность
10 Ставка дисконтирования	
Ставка дисконтирования	– Средневзвешенная стоимость капитала зависит от выбранного подхода к отражению при расчете ценности использования арендованного имущества, по которому были сформированы право пользования активами и обязательство по аренде – В рамках второго подхода в случае наличия арендованного имущества в составе анализируемой ЕГДС при расчете соотношения заемного и собственного капитала следует учитывать стоимость обязательства по аренде в составе заемного капитала – При расчете коэффициента бета, отражающего систематические риски в модели ценообразования капитальных активов (CAPM), не следует учитывать стоимость обязательства по аренде в соотношении заемного капитала к собственному – При определении ставки дисконтирования следует учитывать валюту прогнозирования, а также исключить риски, отраженные в потоках – Рекомендуется осуществлять дисконтирование на середину каждого периода
* Перечень не является исчерпывающим. Полный перечень представлен в диссертации.	

Источник: разработано автором.

III Заключение

В ходе исследования проанализированы положения ФСБУ и МСФО, регламентирующие формирование и использование оценочных значений и бухгалтерских оценок и работы российских и зарубежных ученых в отношении исследуемой категории, изучена действующая практика применения конкретных видов российскими и зарубежными компаниями нефтегазовой, горно-металлургической и энергетической отраслей, осуществлен сравнительный анализ качества раскрытия отдельных оценочных значений и бухгалтерских оценок. По итогам исследования разработаны авторские определения категорий «оценочное значение» и «бухгалтерская оценка», позволяющие сформировать категориальную систему; дополнительная практически значимая классификация оценочных значений; консолидированный перечень аспектов раскрытия информации в части оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок, в том числе рекомендуемая к раскрытию в публичных отчетах информация и формы ее представления в отношении ESG-рисков, обуславливающих применение оценочных значений и бухгалтерских оценок в корпоративной отчетности.

В условиях необходимости повышения информированности пользователей корпоративной отчетности сформированы механизмы связанности финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с использованием исследуемой категории и разработан пример матрицы согласованного раскрытия оценочных значений и бухгалтерских оценок в финансовой и нефинансовой отчетности, учитывающий предложенную категориальную систему. Систематизированы и расширены методические рекомендации по расчету ценности использования основных средств и нематериальных активов, в том числе арендованного имущества, учитывающие особенности российской учетной практики.

Разработанные в работе методические положения могут быть использованы экономическими субъектами при формировании и использовании оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок в финансовой отчетности и других видах корпоративной отчетности.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Карташов, В.С. Сравнительный анализ учета резервов на рекультивацию в РСБУ и МСФО / В.С. Карташов, И.В. Сафонова // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2022. – № 5. Том 2 (125). – С. 53-58. – ISSN 2227-3891.

2. Карташов, В.С. Развитие учетной практики регулирования оценочных значений в целях интеграции показателей финансовой и нефинансовой отчетности / В.С. Карташов, И.В. Сафонова // Аудитор. – 2022. – № 12 (333). – С. 24-30. – ISSN 1998-0701.

3. Карташов, В.С. Развитие учетной практики применения оценочных значений в фокусе раскрытия отчетной информации о ESG-факторах и рисках / В.С. Карташов, И.В. Сафонова // Аудитор. – 2023. – № 6 (339). – С. 31-40. – ISSN 1998-0701.

4. Карташов, В.С. Подходы к расчету оценочных и условных обязательств / В.С. Карташов // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 4. – С. 30-35. – ISSN 1727-8058.

5. Карташов, В.С. Оценочные значения как категория связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности / В.С. Карташов // Дискуссия. – 2024. – № 6 (127). – С. 88-96. – ISSN 2077-7639.

6. Карташов, В.С. Экономическая природа и процесс формирования оценочных значений и бухгалтерских оценок / В.С. Карташов // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – № 9. Том 27. – С. 992-1007. – ISSN 2073-5081.

7. Карташов, В.С. Формирование оценочных значений, связанных с обесценением внеоборотных активов / В.С. Карташов // Аудитор. – 2024. – № 8 (353). – С. 38-48. – ISSN 1998-0701.

8. Карташов, В.С. Особенности формирования оценочных значений в финансовой отчетности / В.С. Карташов // Human Progress / Человеческое развитие. – 2024. – Выпуск 5. Том 10. – ISSN 2414-4916. – Текст : электронный. – DOI 10.46320/2073-4506-2024-5a-21. – URL: http://progress-human.com/images/2024/Том10_5/Kartashov.pdf (дата обращения: 30.10.2024).

9. Карташов, В.С. Классификация оценочных значений, используемых в Федеральных стандартах бухгалтерского учета / В.С. Карташов // Дискуссия. – 2024. – № 12 (133). – С. 145-152. – ISSN 2077-7639.