

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

ДИССЕРТАЦИЯ  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Сафонова Ирина Викторовна,  
кандидат экономических наук, доцент

Москва – 2025

## Оглавление

|                                                                                                                                                          |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Введение .....                                                                                                                                           | 5   |
| Глава 1 Оценочные значения в системе учета и корпоративной отчетности .                                                                                  | 15  |
| 1.1 Экономическая сущность оценочных значений в российской и международной учетной практике .....                                                        | 15  |
| 1.2 Систематизация оценочных значений, используемых в Федеральных стандартах бухгалтерского учета и Международных стандартах финансовой отчетности ..... | 28  |
| 1.3 Роль оценочных значений в обеспечении прозрачности корпоративной отчетности.....                                                                     | 40  |
| Глава 2 Методические аспекты и современная практика формирования и использования оценочных значений в корпоративной отчетности .....                     | 54  |
| 2.1 Определение величины оценочных значений для целей отражения в отчетности.....                                                                        | 54  |
| 2.2 Практика применения оценочных значений в финансовой отчетности экономических субъектов.....                                                          | 70  |
| 2.3 Использование оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, в корпоративной отчетности.....                                                  | 83  |
| Глава 3 Направления совершенствования оценочных значений в целях повышения прозрачности отчетности .....                                                 | 98  |
| 3.1 Предложения по развитию оценочных значений в системе учета и отчетности .....                                                                        | 98  |
| 3.2 Методические рекомендации по формированию оценочных значений, связанных с обесценением внеоборотных активов .....                                    | 108 |
| 3.3 Оценочные значения как инструмент реализации принципа связанности финансовой и нефинансовой отчетности .....                                         | 121 |
| Заключение .....                                                                                                                                         | 132 |
| Список литературы .....                                                                                                                                  | 138 |
| Приложение А Пул бухгалтерских оценок в МСФО .....                                                                                                       | 182 |

|                                                                                                                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Приложение Б Классификация оценочных значений согласно приложению к стандарту AU Section 342 «Аудит оценочных значений» .....                                  | 189 |
| Приложение В Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, по связанным категориям финансовой отчетности, к которым относится оценочное значение..... | 191 |
| Приложение Г Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, на основании подкатегорий .....                                                            | 193 |
| Приложение Д Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, «по типам» .....                                                                           | 195 |
| Приложение Е Сравнительный анализ оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерский оценок в МСФО и способы их оценки .....                                            | 197 |
| Приложение Ж Информация по анализируемым компаниям .....                                                                                                       | 202 |
| Приложение И Частота использования оценочных значений в консолидированной финансовой отчетности анализируемых компаний .....                                   | 207 |
| Приложение К Практика раскрытия экологических обязательств в отчетности российских и зарубежных компаний за 2021-2022 гг.....                                  | 209 |
| Приложение Л Практика раскрытия социальных обязательств в отчетности российских и зарубежных компаний за 2021-2022 гг.....                                     | 211 |
| Приложение М Рекомендации по практическому применению основных положений МСФО (IAS) 36 в отношении ценности использования .....                                | 213 |
| Приложение Н Формулы расчета в соответствии со вторым подходом.....                                                                                            | 217 |
| Приложение П Пример расчета суммы обесценения внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС на основании первого подхода..... | 220 |

|                                                                                                                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Приложение Р Методические рекомендации по расчету отдельных компонентов и статей в рамках ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС .....                      | 222 |
| Приложение С Перечень типичных ошибок при расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС .....                                                              | 228 |
| Приложение Т Практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок ..... | 232 |
| Приложение У Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов экологических обязательств .....      | 239 |
| Приложение Ф Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов социальных обязательств .....         | 244 |
| Приложение Х Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением условных обязательств .....                        | 247 |

## Введение

**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» [195]. 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» [195].

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. Пащенко, 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.

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

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 транспарентности 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.

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

**Предметом исследования** выступает совокупность теоретических, методических и практических аспектов формирования и использования оценочных значений для обеспечения транспарентности корпоративной отчетности.

**Область исследования** диссертации соответствует пунктам 11.2. «Национальные и международные системы и стандарты бухгалтерского учета», 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 транспарентности.

**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» с применением дистанционных технологий (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 Финансового университета от 25.07.2022 № 0017-1/о) в части представленных результатов анализа международных стандартов финансовой отчетности по формированию и раскрытию информации в части оценочных резервов; «Разработка методики раскрытия ESG-факторов в отчетности государственного и корпоративного сектора» (Государственное задание, приказ Финансового университета 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 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 Департамента инвестиций и рынков капитала АО «Кэпт», 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. Текст диссертации изложен на 248 страницах, содержит 34 таблицы, 10 рисунков.

## **Глава 1**

### **Оценочные значения в системе учета и корпоративной отчетности**

#### **1.1 Экономическая сущность оценочных значений в российской и международной учетной практике**

По мере развития учетной практики применение оценочных значений значительно расширяется, что требует модернизации теоретических подходов и разработки практических рекомендаций в отношении как новых, так и существующих видов оценочных значений.

Теоретические и методические аспекты учета и отражения в отчетности оценочных значений исследуются такими учеными как К.К. Абдулкеримов [6], О.Б. Батуева [176-177], И.А. Варпаева [9], С.Н. Гришкина [182], Е.М. Евстафьева [178], О.В. Жукова [83], Д.В. Луговский [204], Е.З. Макеева [12; 206], Е.А. Мизиковский [209], А.М. Петров [2], А.Е. Попова [14], О.В. Рожнова [3; 212], И.В. Сафонова [213], И.А. Слободняк [16], Р.А. Тхагапсо [18], Н.Н. Хахонова [20] и другими.

С практической точки зрения оценочные значения рассматриваются как отечественными, так и зарубежными учеными, в частности И.В. Бардиной [175], И.Е. Власовой [181], Е.Д. Городиловой [10], Т.Ю. Дружиловской [183-184], Э.С. Дружиловской [185-186], Ж.А. Кеворковой [199], В.Б. Лаврушиной [202], И.А. Лисовской [203], С.С. Малис [258], Г.Н. Мамаевой [199], Т.В. Пащенко [211], Э. Раубенхаймер [257], И.М. Сакер [258], Н.Г. Трапезниковой [203], Д.Д. Уитворт [260], Н. Халлас [251], О.И. Хайруллиной [19], А.О. Харламовой [10], К.У. Шоу [260] и другими.

Вопросы теории и практики аудита оценочных значений раскрыты в работах М.О. Баранчеева [7], И.Н. Богатой [8; 178], И.Г. Карпутовой [189], Т.И. Логвиновой [11], И.Н. Мавлиной [86; 205], Ю.А. Масловой [13],

В.Ф. Массарыгиной [208], В.С. Сорокоумова [17], Д.Ш. Усановой [87; 216], С.С. Чикуровой [21], Н.Д. Эриашвили [217] и других.

Ряд ученых приводит авторское определение категории «оценочное значение». В российских нормативно-правовых документах, устанавливающих требования к ведению бухгалтерского учета и формированию отчетности, а именно ФСБУ для экономических субъектов, за исключением организаций бюджетной сферы, дефиниция исследуемого понятия отсутствует.

Толкование оценочных значений, приведенное в различных источниках, представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Определение категории «оценочное значение» в нормативно-правовых документах и в работах ученых

| Источник                                                                                           | Определяемое понятие          | Определение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                  | 2                             | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ФСБУ для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» [81] | Оценочное значение            | «рассчитанное или приблизительно определенное значение какого-либо показателя, необходимого для ведения бухгалтерского учета и (или) отражаемого в бухгалтерской (финансовой) отчетности, при отсутствии точного способа его определения» [81]                                                                                             |
| ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» [71]                                                    | Изменение оценочного значения | «корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности» [71] |
| Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений» [73]                               | Оценочное значение            | «приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения» [73]                                                                                                                                         |
| Д.В. Луговский [204]                                                                               | Оценочное значение            | «вариативный показатель, участвующий в расчете стоимости объекта бухгалтерского наблюдения» [204]                                                                                                                                                                                                                                          |

Продолжение таблицы 1

| 1                                             | 2                                                                                                                                                                   | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| И.А. Лисовская,<br>Н.Г. Трапезникова<br>[203] | Оценочное<br>значение                                                                                                                                               | «оценочные значения предполагают суждения, основанные на самой последней доступной надежной информации, их применение обусловлено отсутствием возможности получения точной оценки некоторых объектов бухгалтерского учета» [203]                                                                                      |
| С.С. Чикурова [21]                            | Оценочное<br>значение                                                                                                                                               | «приблизительные значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, допустимые в соответствии с правилами бухгалтерского учета при невозможности определения точных значений или при отсутствии независимых, внешних по отношению к экономическому субъекту, оценок» [21]                                    |
| О.Б. Батуева [177]                            | Оценочное<br>значение                                                                                                                                               | «перечень показателей, которые отражаются на определенных счетах и в дальнейшем являются статьями бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценочные значения рассчитываются в условиях неопределенности и отсутствия полной и точной информации» [177]                                                                 |
| И.Н. Мавлина [86]                             | Оценочное<br>значение                                                                                                                                               | «специальный объект аудита, оцененный в условиях неопределенности исхода событий посредством заранее определенных данных, раскрытие которых оказывает влияние на итоговое мнение аудиторов о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта» [86]                                        |
| Д.Ш. Усанова [87]                             | Оценочное<br>значение                                                                                                                                               | «субъективное или рассчитанное, на основании профессионального суждения, значение некоторых показателей в стоимостном выражении, при отсутствии точных способов их определения, оказывающие влияние на формирование и содержание финансовой (бухгалтерской) и управленческой отчетности хозяйствующего субъекта» [87] |
| И.Н. Богатая,<br>Е.М. Евстафьева<br>[178]     | Бухгалтерская<br>оценка (согласно<br>интерпретации<br>авторов на момент<br>написания статьи<br>бухгалтерская<br>оценка была<br>идентична<br>оценочному<br>значению) | «методика измерения тех элементов бухгалтерского учета, которые не имеют точного способа количественной оценки и поэтому оцениваются на основе суждений и знаний, полученных из прошлого опыта» [178]                                                                                                                 |

Источник: составлено автором на основании [21; 71; 73; 81; 86-87; 177-178; 203-204].

Согласно приведенным в таблице 1 трактовкам формирование и использование оценочных значений связано с отсутствием возможности точного определения значения какого-либо показателя бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом Д.Ш. Усанова [87] дополнительно акцентирует внимание на стоимостном выражении показателей. В рамках данного исследования рассматриваются оценочные значения, имеющие как денежное (стоимостное), так и неденежное выражение.

С целью выделения ключевых характеристик оценочных значений проанализированы труды российских и зарубежных ученых.

Отличием оценочных значений, по мнению И.Н. Богатой и Е.М. Евстафьевой, являются «перспективный и вероятностный характер, высокая степень субъективности, использование широкого спектра профессиональных суждений и учет внешних факторов макросреды и внутренних факторов микросреды, а также рисков и неопределенностей» [178]. Данная позиция подтверждается в работе Е.Д. Городиловой и А.О. Харламовой [10]. Выделенный учеными перспективный характер оценочных значений является базисом для дальнейшего развития бухгалтерского учета и смещения его в сторону прогностической информации. При этом, согласно Т.И. Калачевой, «планирование и оценка событий, которые еще не наступили в хозяйственной деятельности, но наступят с течением времени, являются проблемой оценочных значений» [188], поэтому при формировании оценочных значений особое внимание следует уделять точности и обоснованности их расчета.

Е.З. Макеева и Т.Н. Кузьмина отмечают, что «в ряде случаев при определении оценочных значений неопределенности могут вырасти настолько значительно, что у организации возникнут основания сомневаться в надежности оценки объектов бухгалтерского учета и в полезности основанной на такой оценке информации для пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности» [12]. С одной стороны, в соответствии с рекомендацией

Р-141/2022-КпР «организации не рекомендуется использовать в оценке объекта бухгалтерского учета оценочное значение, когда оно содержит настолько значительные будущие неопределенности, что его использование может скорее ввести пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности в заблуждение, нежели способствовать в принятии им экономических решений» [25]. С другой стороны, на возможность снижения рисков за счет использования оценочных значений указывает О.Б. Батуева: «применение в бухгалтерском учете оценочных значений, раскрытие информации в отношении них в бухгалтерской (финансовой) отчетности и отражение в учетной политике порядка их признания и изменения позволяют организациям снизить риск убытков, повышая текущую доходность и возможность получения экономических выгод в будущем» [176]. Таким образом, следует выделить двойственный характер оценочных значений в отношении рисков и неопределенностей. Данный подход разделяет В.Б. Лаврушина [202].

В некоторых случаях использование оценочных значений приводит к возможности манипулирования отчетностью. Т.А. Зайдель подчеркивает риск сознательного искажения руководством компания оценочных значений с целью достижения необходимых результатов деятельности [259]. Несмотря на субъективность большинства оценочных значений особое внимание рекомендуется уделять обоснованности и непредвзятости используемых при их формировании исходных данных и допущений.

В работе Т.А. Лаврухиной указано, что «неформирование оценочных значений в бухгалтерском учете или ошибки при их оценке могут существенно исказить данные бухгалтерской отчетности» [201], следовательно, снижение неопределенностей за счет исключения ряда оценочных значений может привести к большему искажению финансовой отчетности. Решение о формировании и использовании конкретных оценочных значений должно приниматься исключительно в интересах пользователей отчетности и повышать ценность отчетной информации для них.

Рассматривая оценочные значения, И.А. Лисовская и Н.Г. Трапезникова

обращают внимание на то, что «в отношении оценочных значений может потребоваться их пересмотр по мере поступления дополнительной информации» [203]. При формировании оценочного значения может использоваться ряд непрерывно изменяющихся предпосылок, применение которых увеличивает волатильность исследуемой категории. Поэтому, в соответствии с мнением О.Б. Батуевой, «важным аспектом при формировании оценочных значений является определенность времени и периода их признания в бухгалтерском учете» [176]. Определение величины оценочных значений, как правило, осуществляется на конкретную дату или за определенный период и учитывает доступность информации.

По итогам анализа приведенных в российской научной литературе аспектов формирования и использования оценочных значений следует выделить ее ключевые характеристики:

- наличие неопределенности в оценке и применение профессионального суждения;
- использование субъективных допущений и суждений на основании последних доступных на дату оценки данных;
- двойственный характер категории, в том числе в отношении рисков и неопределенностей;
- определение величины на конкретную дату или за определенный период.

Неопределенность в оценке и связанный с ней субъективизм являются характеристиками любого оценочного значения. Минимизация субъективизма возможна за счет расширения объема методических рекомендаций по расчету конкретных оценочных значений и увеличения частоты их практического использования.

В процессе совершенствования учетной практики также следует учитывать подходы, отраженные в стандартах аудита. В Российской Федерации аудит проводится в соответствии с Международными стандартами аудита (далее – МСА). Регулирующим аудит

оценочных значений стандартом является МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации». Согласно МСА 540 оценочное значение (англ. «accounting estimate») представляет собой «денежную сумму, размер которой в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности подвержен неопределенности оценки» (англ. «a monetary amount for which the measurement, in accordance with the requirements of the applicable financial reporting framework, is subject to estimation uncertainty») [26]. Рассматриваемая в стандарте категория в оригинальном документе называется «бухгалтерская оценка» (англ. «accounting estimate»), но переводится как «оценочное значение» [26]. При этом в определении подчеркивается денежная составляющая категории, что приводит к противоречию между сущностью, используемой в российской практике бухгалтерского учета и в практике аудита.

В МСА 540 выделены связанные категории, используемые для определения величины оценочного значения (англ. «accounting estimate»):

- метод (англ. «method») – это методика оценки (англ. «measurement technique»), используемая руководством для расчета оценочного значения в соответствии с требуемыми правилами расчета [26];
- модель (англ. «model») – вычислительный процесс или инструмент, используемый в рамках метода [26];
- допущения (англ. «assumptions») – суждения на основе имеющейся информации [26];
- исходные данные (англ. «data») – информация, которая может быть получена непосредственно путем наблюдений или от внешней стороны организации [26].

Использование указанных категорий в отношении оценочных значений в ФСБУ не идентифицировано.

Расчет оценочного значения (англ. «accounting estimate») осуществляется в рамках требований применимой концепции подготовки

финансовой отчетности, с применением метода и, в ряде случаев, модели, обоснованных допущений и исходных данных. Выбор метода основывается на применимой концепции и стандартах финансовой отчетности [26], а также зависит от доступности исходных данных и особенностей учетной политики экономического субъекта. На рисунке 1 показан процесс формирования оценочного значения (англ. «accounting estimate») в соответствии с МСА 540.



Источник: составлено автором по материалам [26].

Рисунок 1 – Процесс формирования оценочного значения (англ. «accounting estimate») в соответствии с МСА 540

Метод является основой, в рамках которого применяется модель, при этом метод может не включать в себя использование модели, так как, например, значение будет определено на основании текущих рыночных цен, цен по недавно проведенным операциям и другими методами.

Используемые при определении величины оценочного значения допущения, согласно МСА 540, представляют собой «суждения на основе имеющейся информации» [26], то есть на основе исходных данных. Такие суждения могут касаться ставки дисконтирования, срока полезного использования основных средств и нематериальных активов и прочего.

В результате возникает сложность с встраиванием ряда категорий в общую систему формирования оценочного значения. Например, ставка дисконтирования является оценочным значением по причине отсутствия возможности точного определения ее величины. В то же время, выбор ставки дисконтирования, согласно МСА 540, представляет собой допущение, то есть суждение на основе имеющейся информации, используемое для расчета прочих оценочных значений (англ. «accounting estimate»), в частности обязательства по аренде.

Аудит финансовой отчетности, содержащей большое количество оценочных значений, является сложной задачей, поэтому научное сообщество уделяет особое внимание этому вопросу. Связь оценочных значений и риска в ходе аудита рассматривает И.Н. Мавлина, которая утверждает, что «при наличии в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенного искажения» [86]. В результате, повышая полезность отчетной информации, «оценочные значения могут привести к существенным искажениям, поэтому в процессе аудита рекомендуется детально анализировать исследуемую категорию с точки зрения точности ее расчета» [86].

Отмеченная В.Б. Лаврушиной возможная предвзятость руководства при выборе подходов к признанию оценочных значений [202] также выделяется в работе Н.Д. Эриашвили, но в части аудита, а не бухгалтерского учета. Ученый подчеркивает важность определения наличия или отсутствия предвзятости руководства в процессе формирования суждения в отношении оценочных значений при проведении их аудита [217]. Неопределенность при расчете величины оценочных значений и связанная с ней возможная предвзятость руководства подчеркивает сложность их аудита.

В ходе проверки оценочных значений возникает ряд проблем, выделенных В.С. Сорокоумовым:

- «начальное определение параметров оценки, искажение которых может привести к неверным конечным результатам;

- недостаточная точность оценки, которая может привести к неправильному принятию решений;
- быстрое изменение рынков, которое может привести к искажению результатов оценки через определенный промежуток времени» [17].

Для решения последней проблемы В.С. Сорокоумов рекомендует использовать ряд методов [17], при этом дополнительно следует учесть тот факт, что определение величины оценочного значения и формирование финансовой отчетности осуществляется на конкретную дату. Снижение точности оценки через определенный промежуток времени в силу изменения рыночной конъюнктуры, с одной стороны, не должно влиять на решения пользователей отчетности, с другой стороны, является закономерностью, обусловленной процедурой оценки.

Исследователями предлагаются меры, повышающие качество аудита оценочных значений. В частности, Т.И. Логвинова отмечает необходимость «разработки детальных методических руководств в отношении исследуемой категории» [11], а И.Г. Карпутова обращает внимание на «потребность в формировании инструментария по анализу влияния оценочных значений на процедуры планирования, документирования, сбора и обобщения аудиторских доказательств» [189]. Для имплементации указанных мер рекомендуется осуществить их конкретизацию в результате разработки соответствующих процедур.

Таким образом, развитие оценочных значений является важным вопросом как бухгалтерского учета, так и аудита. Количество оценочных значений не ограничено, так как экономические субъекты могут формировать характерные только для них виды оценочных значений с целью удовлетворения требований широкого пула стейкхолдеров. Например, ПАО «Уралкалий» отражает оценочные обязательства по переселению из аварийного жилья граждан, проживающих на территории присутствия [127].

Разработка детальных рекомендаций для каждого оценочного значения является трудоемкой задачей. Подготовка методических рекомендаций общего

характера значительно упростит процесс формирования и использования исследуемой категории.

В Международных стандартах финансовой отчетности сопоставимой с оценочным значением категорией является «бухгалтерская оценка» (англ. «accounting estimate»). Ключевым стандартом, регламентирующим порядок учета и раскрытия информации об изменениях в бухгалтерских оценках, является МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [29].

До 2021 года определение бухгалтерской оценки в МСФО (IAS) 8 отсутствовало, а примерами являлись срок полезного использования и гарантийные обязательства. Следовательно, категория представляла собой величину, имеющую как денежное, так и неденежное выражение. Внедренное в 2021 году определение бухгалтерской оценки акцентировало внимание на денежном содержании.

Одной из причин внесения данной поправки является сложность определения взаимосвязи между учетной политикой и бухгалтерской оценкой при том, что первое понятие имеет конкретное и унифицированное определение в МСФО (IAS) 8. Для прояснения этой взаимосвязи Советом по МСФО было установлено следующее: «Одним из требований учетной политики является необходимость оценки некоторых статей финансовой отчетности таким способом, который включает в себя неопределенность, то есть учетная политика может требовать, чтобы такие статьи представлялись в денежных суммах, которые нельзя наблюдать непосредственно и вместо этого должны быть оценены. В таких случаях организация разрабатывает бухгалтерские оценки для достижения поставленной цели, установленной в учетной политике» [29]. Выделенные положения в том числе обуславливают необходимость использования бухгалтерских оценок, которые включают в себя оценочные суждения или допущения, основанные на последней доступной информации, и имеют денежное выражение, при формировании финансовой отчетности.

В МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» указано, что «при расчете бухгалтерских оценок организация использует методы оценки (англ. «measurement techniques») и исходные данные (англ. «inputs»). Методы оценки (англ. «measurement techniques») включают в себя методы расчетной оценки (англ. «estimation techniques») и методы оценки стоимости (англ. «valuation techniques»)» [29]. Пример первого метода представлен в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» при расчете оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки [55]. Пример второго – в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» при определении справедливой стоимости активов или обязательств [59].

При переводе понятия «measurement technique» существует несоответствие между МСФО, в которых указанная категория переводится как «метод оценки», и МСА, перевод категории в которых – «методика оценки». В интерпретации ряда авторов существует различие между методом и методикой. Например, в словаре С.И. Ожегова методика определяется как совокупность методов обучения чему-либо [1]. Поэтому рекомендуется унифицировать перевод понятия «measurement technique».

Сопоставление категорий, относящихся к бухгалтерской оценке (англ. «accounting estimate»), в МСФО и МСА проведено в таблице 2.

Таблица 2 – Сопоставление категорий, связанных с бухгалтерской оценкой

| МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [29] | МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» [26] |
|----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Метод оценки<br>(англ. «measurement technique»)                                  | Метод (англ. «method»)                                                                           |
|                                                                                  | Модель (англ. «model»)                                                                           |
|                                                                                  | Допущения (англ. «assumptions»)                                                                  |
| Исходные данные (англ. «inputs»)                                                 | Исходные данные (англ. «data»)                                                                   |

Источник: составлено автором на основании данных [26; 29].

В основных ФСБУ, регламентирующих использование оценочных значений: ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и

условные активы» [65] и ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» [71] приведенные в таблице 2 категории отсутствуют.

При сравнении сущности категории «бухгалтерская оценка» (англ. «accounting estimate») в зарубежных стандартах (AS 2501 [250] и AU Section 342 [249]) и категории «оценочное значение» в ФСБУ существенные отличия отсутствуют: основное внимание уделяется неопределенности в оценке. По итогам сопоставления ФСБУ, МСФО и МСА следует, что в российской практике ключевым аспектом при определении оценочных значений является наличие неопределенности в оценке, в МСФО и МСА дополнительно делается акцент на денежном выражении бухгалтерских оценок. В результате сущность категории в международном учете и аудите отличается от российской практики. Оценочные значения в трактовке ФСБУ являются более широкой категорией, чем бухгалтерские оценки в МСФО и МСА.

Таким образом, по итогам проведенного анализа следует, что:

- сущность категории «оценочное значение» в ФСБУ отличается от «бухгалтерской оценки» в МСФО и МСА, что обусловлено уточнением второго понятия в процессе совершенствования международной практики. С целью дальнейшей гармонизации Федеральных стандартов бухгалтерского учета и Международных стандартов финансовой отчетности рекомендуется уточнить содержание категории «оценочное значение» с учетом международного опыта и особенностей современной стадии развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России;

- по отношению к бухгалтерским оценкам/оценочным значениям (англ. «accounting estimate») в МСФО и МСА, применяемым на территории Российской Федерации, используются связанные категории: метод оценки, модель, допущения и исходные данные. Рекомендуется интегрировать указанные категории в Федеральные стандарты бухгалтерского учета с учетом их сущности, определенной в Международных стандартах финансовой отчетности;

– существует необходимость уточнения ключевых формулировок, относящихся к оценочным значениям и бухгалтерским оценкам и используемых при переводе МСФО и МСА, что также подчеркнуто в Распоряжении Правительства Российской Федерации [24]. Целесообразно в специально утвержденном и публикуемом документе приводить перечень основных понятий на русском и английском языках.

## **1.2 Систематизация оценочных значений, используемых в Федеральных стандартах бухгалтерского учета и Международных стандартах финансовой отчетности**

Категория «оценочное значение» включает в себя множество видов. Систематизация оценочных значений в значительной степени способствует развитию практики их использования составителями отчетности.

В Международном стандарте аудита 540 выделено 14 примеров оценочных значений [26]. Приведенные примеры часто встречаются в практической деятельности организаций, поэтому составители отчетности обладают достаточным пониманием по формированию и использованию большинства из них. Расширение перечня оценочных значений позволит сформировать более полное представление составителей отчетности об исследуемой категории, предоставив возможности для применения новых видов в деятельности конкретного экономического субъекта.

Для создания пула оценочных значений проанализированы ФСБУ и выделены конкретные виды, представленные в таблице 3. Количество отраженных в таблице 3 оценочных значений превышает виды, указанные в МСА 540. При этом существует ряд оценочных значений, использующихся в нескольких Федеральных стандартах бухгалтерского учета. Перечень бухгалтерских оценок в МСФО приведен в приложении А.

Из анализа стандартов на предмет использования оценочных значений и бухгалтерских оценок, приведенных в таблице 3 и приложении А, следует, что

Таблица 3 – Пул оценочных значений в ФСБУ

| ФСБУ             | Оценочные значения*                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ПБУ 2/2008 [64]  | Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и другое) [64]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| ПБУ 8/2010 [65]  | Ставка дисконтирования [65]<br>Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами [65]<br>Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями [65]<br>Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам [65]<br>Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности [65]<br>Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств [65]<br>Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов [65]<br>Условный актив/обязательство [65]                                                                                  |
| ПБУ 10/99 [67]   | Резерв под обесценение финансовых вложений [67]<br>Резерв по сомнительным долгам [67]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| ПБУ 16/02 [68]   | Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации [68]<br>Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора [68]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ПБУ 18/02 [69]   | Отложенный налоговый актив/обязательство [69]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| ПБУ 19/02 [70]   | Резерв под обесценение финансовых вложений [70]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| ПБУ 21/2008 [71] | Срок полезного использования основного средства [71]<br>Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов [71]<br>Резерв по сомнительным долгам [71]<br>Срок полезного использования нематериального актива [71]<br>Гудвил [71]<br>Резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов [71]                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ПБУ 24/2011 [72] | Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды [72]<br>Обязательство организации, возникающее в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами [72]<br>Обязательство организации в отношении рекультивации земель [72]<br>Обязательство организации в отношении ликвидации зданий, сооружений, оборудования [72]<br>Сумма обесценения поисковых активов [72]<br>Чистая стоимость продажи запасов [72]<br>Справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг [72] |
| ФСБУ 5/2019 [75] | Резерв под обесценение запасов [75]<br>Справедливая стоимость запасов [75]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ФСБУ 6/2020 [76] | Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов [76]<br>Срок полезного использования основного средства [76]<br>Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды [76]<br>Справедливая стоимость основных средств [76]<br>Ликвидационная стоимость объекта основных средств [76]<br>Сумма обесценения основного средства [76]                                                                                                                                                                                                  |

Продолжение таблицы 3

| 1                                     | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ФСБУ 14/2022 [77]                     | Срок полезного использования нематериального актива [77]<br>Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов [77]<br>Гудвил [77]<br>Справедливая стоимость нематериального актива [77]<br>Ликвидационная стоимость объектов нематериальных активов [77]<br>Сумма обесценения нематериального актива [77]                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| ФСБУ 25/2018 [78]                     | Оценочное обязательство по восстановлению окружающей среды [78]<br>Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды [78]<br>Справедливая стоимость предмета аренды [78]<br>Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды [78]<br>Обязательство по аренде [78]<br>Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды [78]<br>Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды [78]<br>Чистая стоимость инвестиции в аренду [78]<br>Право пользования активом [78] |
| ФСБУ 26/2020 [79]                     | Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации имущества [79]<br>Справедливая стоимость передаваемых/приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг [79]<br>Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации [79]<br>Расчетная стоимость полученных ценностей [79]<br>Сумма обесценения капитальных вложений [79]                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ФСБУ 28/2023 [80]                     | Справедливая стоимость активов, оказавшихся в излишке [80]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| * Перечень не является исчерпывающим. |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

Источник: составлено автором на основании [64-65; 67-72; 75-80].

конкретные виды оценочных значений чаще упоминаются в ПБУ 8/2010, ПБУ 21/2008, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 25/2018. В международной практике бухгалтерские оценки чаще упоминаются в МСФО (IAS) 37, МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 15, МСФО (IFRS) 16, МСФО (IFRS) 17.

Количество бухгалтерских оценок в МСФО значительно превышает число оценочных значений в ФСБУ несмотря на то, что категория «бухгалтерская оценка» в трактовке МСФО уже, чем «оценочное значение». Категорией, которая значительно чаще используется в МСФО, чем в Федеральных стандартах бухгалтерского учета, является справедливая стоимость. Это связано с наличием отдельного Международного стандарта финансовой отчетности, регулирующего ее формирование и использование –

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [59].

На основании изучения различных видов оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО следует сделать следующие выводы:

- в ФСБУ приведены конкретные виды оценочных значений, имеющие неденежную сущность;
- в ФСБУ отсутствует прямое упоминание в отношении оценочных значений связанных категорий: метод оценки, модель, допущения и исходные данные;
- введение новых учетных категорий в российской практике, таких как право пользования активом, сумма обесценения, ценность использования и другие, расширяет применение оценочных значений;
- единый стандарт, систематизирующий общие принципы ведения учета, формирования информации в отношении оценочных значений и их использования, отсутствует;
- расширение пула оценочных значений возможно в том числе с применением международного опыта, в частности видов, приведенных в МСФО.

С целью систематизации оценочных значений проанализированы имеющиеся классификации, приведенные как в нормативно-правовых документах, так и в работах ученых.

В стандарте AS 2501 «Аудит оценочных значений, включая определение справедливой стоимости» [250] виды оценочных значений не указаны. В предшествующем стандарте – AU Section 342 «Аудит оценочных значений» [249] Комитет по надзору за отчетностью публичных компаний (РСаОВ) выделяет конкретные виды оценочных значений и указывает категории финансовой отчетности, к которым они относятся. Соотношение оценочных значений и связанных категорий отчетности упрощает их использование, позволяя акцентировать внимание на неопределенностях, обусловленных оценкой. Недостатком рассматриваемой классификации (приведена в приложении Б) является отсутствие ряда ключевых оценочных значений, что

обусловлено несоответствием стандарта AU Section 342 современной стадии развития бухгалтерского учета и отчетности.

С целью устранения вышеприведенного недостатка разработана авторская классификация, частично основанная на категориях финансовой отчетности, к которым относятся оценочные значения, выделенных в стандарте AU Section 342 [249]. Классификация приведена в приложении В.

Преимущественно конкретные виды оценочных значений, согласно классификации в приложении В, относятся к основным средствам и нематериальным активам, аренде (лизингу), а также прочим оценочным обязательствам.

Частота применения оценочных значений рассмотрена в статье Николь Халлас, согласно которой наиболее распространенными видами в период с 2000 по 2018 год являются сумма амортизации, процент выполнения работ и учет выручки по договорам, оценочные обязательства по реструктуризации, условные обязательства, в том числе связанные с судебными разбирательствами, и отложенные налоги [251]. Первое оценочное значение относится к основным средствам и нематериальным активам, второе – к выручке, последнее – к налогам. Оценочные и условные обязательства являются подкатегориями оценочных значений. Таким образом, к основным средствам (далее – ОС) и нематериальным активам (далее – НМА) относится наибольшее количество оценочных значений, при этом связанное с ними оценочное значение, а именно сумма амортизации, наиболее часто используется экономическими субъектами. Это свидетельствует о высоких неопределенностях, связанных с расчетом балансовой стоимости ОС и НМА.

Помимо амортизации важным оценочным значением при определении стоимости основных средств и нематериальных активов является возмещаемая сумма, которая «представляет собой большую величину из справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или ценности использования» [44]. Неопределенность при расчете возмещаемой суммы обусловлена неопределенностью справедливой стоимости за вычетом затрат

на выбытие и ценности использования, которые, с одной стороны, являются величинами, необходимыми для определения возмещаемой суммы, с другой стороны, представляют собой оценочные значения.

Определение величины возмещаемой суммы является одной из наиболее трудоемких задач для составителей отчетности, что связано с большим объемом расчетов, так как ее следует определять для каждого внеоборотного актива или для каждой единицы, генерирующей денежные средства, по которым на конец отчетного периода имеются признаки обесценения, а также со сложностью определения величины возмещаемой суммы. Поэтому для минимизации риска непреднамеренного искажения финансовой отчетности рекомендуется в первую очередь уделять внимание тем статьям финансовой отчетности, в отношении которых наиболее часто и в наибольшем количестве используются оценочные значения, в частности, основные средства и нематериальные активы.

Классификация оценочных значений в действующих российских нормативно-правовых документах, в частности стандартах, отсутствует. В правилах (стандарте) аудиторской деятельности «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете» (утратил силу в 2005 году), приведены классификационные критерии «в зависимости от техники расчета: простые и сложные, и в зависимости от времени расчета: текущие и отчетные» [74]. Согласно стандарту «сложные оценочные значения рассчитываются на основе нескольких показателей, с использованием специальных прогнозов» [74]. По мере развития бухгалтерского учета происходит реклассификация оценочных значений, так как повышение качества отчетной информации в результате закономерного развития учетной практики часто требует использования более сложных методов оценки и моделей, в результате «простые» оценочные значения могут становиться «сложными».

Разделение оценочных значений на текущие и отчетные обусловлено периодичностью их формирования: текущие формируются по мере ведения учетных регистров, отчетные – на отчетную дату [74]. Повышение

вычислительных мощностей позволяет рассчитывать оценочные значения не только на отчетную дату. Например, резерв под обесценение финансовых вложений (вложений в ценные бумаги), выделенный в стандарте в качестве оценочного значения, рассчитываемого на отчетную дату, при автоматизации учета может рассчитываться с определенной периодичностью на основании выгрузок котировок ценных бумаг с биржевого рынка. Это позволяет реклассифицировать рассматриваемый резерв в состав текущих оценочных значений.

В научной литературе существуют различные классификации оценочных значений, среди которых следует отметить авторскую классификацию Д.Ш. Усановой. Ученый выделяет следующие классификационные признаки: «по степени зависимости, по степени обязательности раскрытия в отчетности, по объекту оценки, по признаку постоянства, по типу измеряемых объектов, по представлению в финансовой (бухгалтерской) отчетности, по способу определения» [216]. Предлагаемый Д.Ш. Усановой классификационный признак «по признаку постоянства» [216] является достаточно условным, так как зависит от специфики операционной деятельности экономического субъекта. Относительно стабильный срок полезного использования основных средств в одной организации может часто меняться в другой по причине изменения естественных условий эксплуатации или в результате многократного изменения намерений руководства в отношении объекта основных средств. Поэтому общее применение рассматриваемого классификационного признака является условным и субъективным и может быть исключено из представленной классификации.

Классификацию оценочных значений предложила О.Б. Батуева. В качестве существенных признаков выделены следующие: «состав, объект оценки, характер применения, период отражения, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности, характер влияния» [177]. Классификацию для целей учета и аудита разработала И.Н. Мавлина, определив следующие

классификационные признаки: «состав, объем (сложность) расчета, характер применения, время применения, степень важности, достоверность, степень определенности» [86].

Среди выделенных в работах ученых классификационных признаков рассмотрим критерий «состав», который, согласно О.Б. Батуевой, включает в себя «оценочные резервы, оценочные обязательства, сроки полезного использования, отсроченные налоги и будущие экономические выгоды» [177]. Согласно И.Н. Мавлиной по критерию «состав» следует выделить следующие оценочные значения: «оценочные резервы, амортизационные отчисления, начисленные доходы, отложенные налоговые активы и обязательства, резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности, убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров» [86]. Приведенные учеными категории оценочных значений в рамках рассматриваемого критерия не учитывают некоторые виды. В частности, нельзя определить категорию по критерию «состав» для справедливой стоимости, ценности использования, права пользования активом и других оценочных значений. Это обусловлено развитием исследуемой категории и формированием новых видов оценочных значений, отсутствующих на момент разработки рассмотренных авторских классификаций.

С целью дифференциации оценочных значений предлагается выделить подкатегории: оценочные обязательства, оценочные резервы, условные активы и обязательства, прочие оценочные значения, имеющие денежную оценку (справедливая стоимость, сумма обесценения, отложенные налоговые активы/обязательства и др.), оценочные значения, не имеющие денежную оценку (срок полезного использования, ставка дисконтирования и др.) [190]. На основании выделенных подкатегорий осуществлена классификация оценочных значений, представленная в приложении Г.

Большая часть приведенных в таблице Г.1 оценочных значений представляет собой либо оценочные обязательства, либо прочие виды

оценочных значений, имеющие денежную оценку.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [23] оценочные обязательства отражаются на 96 счете «Резервы предстоящих расходов». Оценочные значения, являющиеся оценочными резервами, отражаются на счетах 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Анализ различий между оценочным обязательством и оценочным резервом приведен в работе О.В. Жуковой. Автор отмечает различие категорий по экономической сущности: «первая – обязательство, вторая – актив (запас ресурсов); результату погашения/исполнения: первая – отток активов, вторая – уточнение балансовой стоимости; отражению информации в бухгалтерском балансе: первая – в пассивной части, вторая – в активной части» [83]. Таким образом, формирование оценочных обязательств приводит к росту пассивов, формирование оценочных резервов – к снижению балансовой стоимости активов.

Прочие оценочные значения, имеющие денежную оценку, используются для расчета связанных категорий финансовой отчетности, в частности основных средств, нематериальных активов, запасов, обязательства по аренде и права пользования активами, налогов и других, и отражаются на связанных с указанными категориями счетах бухгалтерского учета. Оценочные значения, не имеющие денежную оценку, используются для расчета категорий, представленных в денежном выражении, и не отражаются в основных формах отчетности. Условные обязательства и условные активы не отражаются в основных формах отчетности, их формирование и раскрытие носит преимущественно информационный характер. В то же время использование условных обязательств и активов является важной частью финансовой и корпоративной отчетности в целом, так как является одной из основных возможностей для повышения транспарентности отчетной информации и удовлетворения требований большего числа стейкхолдеров.

Описанные в ФСБУ общие правила и принципы формирования, использования и раскрытия информации в отношении оценочных значений относятся к финансовой отчетности. Возрастающая роль нефинансовой отчетности и важность оценочных значений в процессе гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности указывают на необходимость расширения практического применения исследуемой категории. Систематизация оценочных значений позволит упорядочить процесс их использования в корпоративной отчетности. Для этого предлагается классифицировать оценочные значения, разделив их на финансовые, нефинансовые и смешанные. Примеры конкретных видов, распределенных в соответствии с предложенной классификацией, приведены в приложении Д.

Выделение финансовых и нефинансовых оценочных значений осуществлено на основании следующих критериев:

- исходные данные, на основании которых рассчитано оценочное значение: финансовые или нефинансовые;
- отчетность, в которой преимущественно раскрывается оценочное значение и используемые при его формировании исходные данные и допущения: финансовая или нефинансовая;
- связь деятельности организации, к которой относится оценочное значение, с устойчивым развитием: если оценочное значение относится только к экологическому, социальному аспектам или корпоративному управлению, то оно является нефинансовым, если оценочное значение не относится к устойчивому развитию, то оно является финансовым [190].

Некоторые виды оценочных значений являются смешанными. Примером является оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды, так как возникновение указанного обязательства, с одной стороны, обусловлено деятельностью организации, связанной в том числе с экологическим аспектом, с другой стороны, рассматриваемое обязательство отражается в финансовой отчетности.

Большая часть оценочных значений, приведенных в таблице Д.1, относятся к финансовым, что обусловлено анализом и выделением конкретных видов на основании стандартов, регулирующих составление финансовой отчетности. При этом в таблице Д.1 не выделены нефинансовые оценочные значения, что также связано с анализом стандартов, регламентирующих деятельность организации, не связанную с устойчивым развитием. Более того, «предложенный классификационный признак «по типам» учитывает перспективы развития исследуемой категории, в том числе расширение интеграции нефинансовых аспектов деятельности организации, относящихся к экологическому, социальному аспектам и корпоративному управлению, и их связанное отражение в корпоративной отчетности. По мере совершенствования бухгалтерского учета применение нефинансовых оценочных значений будет учащаться, что приведет к использованию конкретных видов нефинансовых оценочных значений в стандартах бухгалтерского учета и финансовой отчетности» [190].

Приведенные классификационные признаки могут быть объединены в классификационную схему, способствующую пониманию основных характеристик и связанных категорий финансовой отчетности, к которым относится оценочное значение. Классификационная схема представлена на рисунке 2.

Использование оценочных значений повышает прозрачность отчетной информации за счет отражения большего количества аспектов и специфики деятельности экономического субъекта, однако, увеличивает возможности для манипулирования отчетностью. Поэтому детальное описание особенностей формирования ранее не используемых видов оценочных значений является возможностью для минимизации ошибок при практическом применении оценочных значений, что обеспечит прозрачности отчетной информации.

Таким образом, по результатам анализа видов и классификаций оценочных значений следует, что:



Источник: разработано автором [190].

Рисунок 2 – Классификационная схема оценочных значений в ФСБУ

– у компаний, составляющих отчетность в соответствии с ФСБУ, имеются значительные возможности для расширения пула оценочных значений как за счет применения видов, приведенных в МСФО, так и за счет видов, характерных для конкретных отраслей и раскрываемых в корпоративной отчетности экономических субъектов;

– в первую очередь рекомендуется совершенствовать методическую базу для тех видов оценочных значений, которые являются существенными и наиболее часто используются большинством организаций, в частности оценочные значения связанные с основными средствами и нематериальными активами;

– большая часть оценочных значений представляет собой либо оценочные обязательства, либо прочие оценочные значения, имеющие денежную оценку, и отражает деятельность экономического субъекта, не связанную с устойчивым развитием. Ряд оценочных значений, используемых в ФСБУ, являются смешанными и относятся к экологическому или социальному аспектам;

– систематизация оценочных значений в результате создания единого пула и последующей классификации оптимизирует процесс формирования и использования конкретных видов в учете и отчетности, снижает вероятность ошибок и увеличивает частоту их практического применения.

### **1.3 Роль оценочных значений в обеспечении прозрачности корпоративной отчетности**

Корпоративная отчетность экономических субъектов является важным информационным ресурсом, удовлетворяющим потребности широкого пула стейкхолдеров. На основании проведенного в статье [215] обзора научных взглядов в области корпоративной отчетности и основываясь на результатах исследований ряда авторов [179; 213] следует, что корпоративная отчетность представляет собой совокупность отчетных данных, представленных в финансовой и нефинансовой отчетности.

В научном сообществе отсутствует общепринятое определение прозрачности. Понятие «прозрачность» используется во многих научных областях. В рамках данного исследования рассматривается прозрачность финансовой отчетности.

Среди авторских трактовок прозрачности стоит выделить определение В.М. Игумнова: «прозрачность – это комплексный (интегральный) показатель открытости субъекта экономики, отражающий адекватную требованиям пользователей степень полноты раскрытия и доступности отчетной информации о его текущем состоянии и перспективах

деятельности» [85]. Авторскую трактовку прозрачности приводят О.В. Рожнова и Д.М. Макушкина, определяя прозрачность как «политику организации в части раскрытия информации, заключающуюся в составлении и доведении до всех заинтересованных лиц всей значимой информации о ее деятельности» [207]. Д.И. Гунин при определении прозрачности подчеркивает важность «информированности заинтересованных сторон о деятельности объекта и ее результатах» [84]. Из приведенных определений следует, что термин прозрачность связан с информационным обеспечением субъекта в отношении какого-либо объекта или процесса.

Согласно трактовке О.В. Рожновой и Д.М. Макушкиной финансовая прозрачность представляет собой «открытое представление финансовой отчетности для получения пользователями достоверной информации о текущем финансовом положении компании для принятия экономических решений» [207].

Стоит отметить, что категории достоверность (правдивость) и прозрачность не являются синонимичными, но являются взаимосвязанными. Высокий уровень прозрачности отчетной информации позволяет пользователям сформировать более качественное, а следовательно, с высокой степенью достоверности представление о положении, результатах и перспективах деятельности экономических субъектов.

Согласно мнению В.М. Игумнова «прозрачная финансовая отчетность максимально правдиво и полно раскрывает все существенные сведения о деятельности организации, необходимые пользователям для вынесения обоснованного суждения о ее финансовом положении и результатах деятельности в целях принятия решений о любых видах взаимодействия с ней» [85]. При сопоставлении авторских определений «прозрачности» и «прозрачной финансовой отчетности» В.М. Игумнова возникает несоответствие в части состава информации: в отношении прозрачности рассматривается «информация о текущем состоянии и перспективах

деятельности» [85], в отношении прозрачности финансовой отчетности – только «о сведениях, которые необходимы для вынесения обоснованного суждения о ее финансовом положении и результатах деятельности» [85], то есть суждения о перспективах деятельности организации не упомянуты. При этом по мере развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности происходит смещение внимания стейкхолдеров в сторону информации прогностического характера, поэтому предлагается рассматривать прозрачность как в отношении текущего состояния, так и в отношении перспектив деятельности экономического субъекта.

В научном сообществе вопросы прозрачности изучены с разных сторон: выделены свойства, качественные характеристики, требования к прозрачности отчетности и другие аспекты. Свойства прозрачной информации в отчетности описаны Г.В. Лепэдату и М. Пырнэу: «прозрачность относится к принципам создания среды, в которой информация о существующих условиях, решениях и действиях становится доступной, явной и понятной для всех участников рынка» (англ. «transparency refers to the principle of creating an environment where information on existing condition, decision and action are made accessible, visible, and understandable to all market participants» [256]. М.А. Вахрушина определяет прозрачность как «достоверность, ясность и легкопроверяемость сведений о чем-либо; отсутствие секретности» [180].

Согласно О.В. Рожновой «качественными характеристиками прозрачной информации являются ясность (понятность), достоверность, полнота, существенность, проверяемость, актуальность» [4]. И.В. Сафонова выделяет следующие признаки информационной прозрачности: «достоверность, доступность, полнота, ценностно и риск-ориентированность и цифровое представление отчетных данных» [214]. К.Э. Алышова отмечает, что «прозрачная отчетность должна быть достоверной и содержать доступную, своевременную, целостную информацию» [172]. В понятие «своевременности» К.Э. Алышова включает наличие прогнозов будущего

финансового состояния организации [172].

Важность прогностической информации в финансовой отчетности подчеркнута в Распоряжении Правительства Российской Федерации [24]. По мнению Э. Альбрехт и М. Гленденинг «существенные изменения в оценочных значениях увеличивают прогностические возможности информации о доходах по отношению к будущим денежным потокам и ускоряют реакцию инвесторов на новости об изменении доходов» (англ. «material changes in accounting estimates increase the predictive ability of earnings for future cash flows and increase the investor response to earnings news») [248]. В статье авторы указывают на способность исследуемой категории передавать информацию о перспективах деятельности организации, тем самым позволяя стейкхолдерам оценивать особенности деятельности экономического субъекта в будущем. Прогностический характер оценочных значений также отмечен И.Н. Богатой и Е.М. Евстафьевой [178], Н.Н. Хахоновой [20], Е.З. Макеевой и Т.Н. Кузьминовой [206], Т.И. Логвиновой [11]. Таким образом, исследуемая категория является одним из ключевых инструментов отражения перспектив деятельности экономического субъекта.

Оценочными значениями прогностического характера являются оценочные обязательства, оценочные резервы и прочие виды исследуемой категории. Например, использование в финансовой отчетности оценочного обязательства в отношении рекультивации земель или оценочного обязательства по реструктуризации отражает будущий денежный отток экономического субъекта, вызванный необходимостью его урегулирования. Начисление оценочного резерва свидетельствует не об оттоке денежных средств в будущем, а об их недополучении. Например, формирование резерва по сомнительным долгам свидетельствует о недополучении денежных средств в результате невозвратности части дебиторской задолженности (далее – ДЗ).

Дополнительным примером оценочного значения прогностического характера является ценность использования основных средств и нематериальных активов, рассчитываемая как одна из величин возмещаемой

суммы при проведении теста на обесценение (в соответствии с МСФО (IAS) 36 [44]), который стал неотъемлемой частью российской учетной практики после введения в действие ФСБУ 6/2020. Внедрение требований по проверке внеоборотных активов на предмет обесценения увеличило частоту применения связанных оценочных значений.

Прогностический характер оценочных значений с одновременным ростом масштабов их использования, выделенным в статье Э. Раубенхаймер [257], увеличивает ценность отчетной информации для ряда стейкхолдеров, в том числе инвесторов и кредиторов, которых интересуют перспективы деятельности экономического субъекта, что делает исследуемую категорию одним из ключевых инструментов повышения транспарентности отчетности за счет таких ее качественных характеристик как актуальность (своевременность) и полнота.

Большинство оценочных значений участвуют в формировании основных форм отчетности и, как следствие, оказывают влияние на показатели деятельности экономического субъекта. В работе В.Б. Лаврушиной рассмотрена взаимосвязь оценочных значений и финансовых коэффициентов и отмечено существенное воздействие исследуемой категории на структуру баланса и результаты финансовой деятельности [202]. В статье И.М. Сакер, С.С. Малис и И. Павик по итогам анализа ряда моделей было подтверждено, что «волатильность финансового состояния и финансовых результатов экономического субъекта могут являться результатом различных оценочных значений в случаях, если нематериальные и материальные активы составляют существенную часть активов экономического субъекта» (англ. «volatility of financial condition and performance of an entity as a result of different accounting estimates in cases where intangible and tangible assets represent significant part of the entities' assets») [258]. Поэтому для пользователей отчетности важно понимать, как использование конкретных оценочных значений повлияло на финансовые коэффициенты, отражающие результаты деятельности организации, и финансовую отчетность в целом. Эксплицитное описание

наиболее существенных эффектов в корпоративной отчетности повысит ее прозрачность.

С целью выявления взаимосвязи оценочных значений и показателей деятельности экономического субъекта проведен анализ влияния наиболее часто используемых видов и подкатегорий оценочных значений, приведенных в параграфе 1.2, на финансовые коэффициенты: сумма амортизации ОС/НМА, процент выполнения работ по договорам, оценочные обязательства, в частности оценочное обязательство по реструктуризации, условные обязательства, в частности условное обязательство по судебным разбирательствам, отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство. В анализ также включены виды исследуемой категории, связанные с ОС и НМА. Выделение указанных статей финансовой отчетности обусловлено их значимостью для большинства организаций, а также большим количеством и высокой частотой применения оценочных значений при определении величины ОС и НМА. Ключевыми связанными с ними оценочными значениями являются сумма обесценения, ликвидационная стоимость, справедливая стоимость, право пользования активом, обязательство по аренде. Дополнительно, рассмотрены виды, приведенные в ПБУ 21/2008 как в ключевом ФСБУ, регламентирующим отражение в учете и отчетности изменений оценочных значений: резерв по сомнительным долгам и резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов [71] (далее – МПЗ) (резерв под обесценение запасов), являющиеся оценочными резервами.

Анализ осуществлен на основании следующих коэффициентов:

- коэффициенты ликвидности, в частности коэффициент текущей ликвидности;
- коэффициенты рентабельности, в частности коэффициент рентабельности по чистой прибыли;
- коэффициенты оборачиваемости;
- коэффициент финансовой устойчивости, рассчитываемый как

соотношение суммы собственного капитала и долгосрочных кредитов и займов к валюте баланса.

Влияние изменения оценочных значений на финансовые коэффициенты представлено в таблице 4.

Таблица 4 – Анализ влияния оценочных значений на финансовые коэффициенты экономического субъекта

| Оценочное значение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Финансовые коэффициенты |                |                 |                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------|-----------------|-------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Ликвидность             | Рентабельность | Оборачиваемость | Финансовая устойчивость |
| Сумма амортизации ОС/НМА                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 3                       | 2              | 1*              | 2                       |
| Сумма обесценения ОС/НМА                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 3                       | 2              | 1*              | 2                       |
| Ликвидационная стоимость ОС/НМА                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 3                       | 1              | 3               | 1                       |
| Справедливая стоимость ОС/НМА                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 3                       | 1              | 2*              | 1                       |
| Право пользования активом                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 3                       | 2              | 2*              | 1                       |
| Обязательство по аренде                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                         |                | 3               |                         |
| Процент выполнения работ по договорам                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 3                       | 1              | 1               | 1                       |
| Отложенный налоговый актив                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 3                       | 1              | 3               | 1                       |
| Отложенное налоговое обязательство                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 3                       | 2              | 3               | 2                       |
| Оценочное обязательство по реструктуризации                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 2                       | 2              | 3               | 2                       |
| Условное обязательство по судебным разбирательствам                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 3                       | 3              | 3               | 3                       |
| Резерв по сомнительным долгам                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 2                       | 2              | 1*              | 2                       |
| Резерв под снижение стоимости запасов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 2                       | 2              | 1*              | 2                       |
| Примечания<br>1 – Оказывает прямо пропорциональное влияние на финансовый(ые) коэффициент(ы).<br>2 – Оказывает обратно пропорциональное влияние на финансовый(ые) коэффициент(ы).<br>3 – Не участвует в расчете финансового(ых) коэффициента(ов).<br>* Анализ оборачиваемости проводился на основании следующих коэффициентов:<br>– резерв по сомнительным долгам – коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности;<br>– резерв под снижение стоимости запасов, чистая стоимость продажи запасов, справедливая стоимость запасов – коэффициент оборачиваемости запасов, если учитывать в числителе себестоимость проданной продукции;<br>– сумма амортизации ОС/НМА, сумма обесценения ОС/НМА, ликвидационная стоимость ОС/НМА, справедливая стоимость ОС/НМА, право пользования активом, процент выполнения работ – коэффициент оборачиваемости активов. |                         |                |                 |                         |

Источник: разработано автором.

Оценочные обязательства и оценочные резервы оказывают обратно пропорциональное влияние на большинство анализируемых финансовых коэффициентов. Это связано с тем, что формирование приведенных подкатегорий оценочных значений требует начисления расходов. Условные обязательства не отражаются в основных формах отчетности, поэтому их влияние на финансовые коэффициенты отсутствует.

Прочие оценочные значения, имеющие денежную оценку, разнонаправленно изменяют финансовые коэффициенты: снижение или увеличение зависит от сущности конкретного вида. Если использование оценочного значения увеличивает активы, отраженные в балансе, то, вероятно, его начисление увеличит большинство коэффициентов, отражающих финансовое состояние и результаты деятельности организации, если применение оценочного значения увеличивает величину пассивов, то большинство финансовых коэффициентов снизятся.

Влияние ряда оценочных значений на финансовые коэффициенты является косвенным. Например, изменение ликвидационной стоимости напрямую не влияет на рентабельность или на оборачиваемость активов, но влияет на сумму ежегодных амортизационных отчислений. Рост ликвидационной стоимости снижает сумму амортизационных расходов, в результате рентабельность увеличивается. При этом изменение оборачиваемости активов, рассчитываемое как соотношение выручки к среднегодовой стоимости активов, является результатом начисления амортизации: снижение суммы ежегодной амортизации уменьшит темпы роста накопленной амортизации, что приведет к меньшему ежегодному снижению среднегодовой стоимости активов и, как следствие, к меньшему изменению оборачиваемости активов по сравнению с отсутствием изменения ликвидационной стоимости (в случае неизменности суммы выручки).

Влияние оценочных значений на финансовые коэффициенты следует рассматривать с учетом взаимосвязи отдельных видов. Такими оценочными значениями являются право пользования активом и обязательство по аренде, формируемые одновременно на момент признания арендатором арендуемого имущества. Например, рост суммы права пользования активом увеличивает балансовую стоимость активов, что снижает коэффициент финансовой устойчивости, рассчитываемый как соотношение суммы собственного капитала и долгосрочных обязательств к валюте баланса. В то же время при

признании права пользования активом организация формирует обязательство по аренде, большая часть которого на момент признания относится к долгосрочным обязательствам, в результате коэффициент финансовой устойчивости растет.

Большинство оценочных значений оказывают влияние на показатели финансовой отчетности, используемые при расчете финансовых коэффициентов, однако такое влияние в ряде случаев не сказывается на реальной эффективности деятельности экономического субъекта. Например, увеличение амортизационных отчислений снизит рентабельность по чистой прибыли, хотя реальное снижение эффективности деятельности отсутствует. Также возможен сценарий, при котором увеличение величины амортизации приведет к отрицательной чистой прибыли, и расчет коэффициента рентабельности по чистой прибыли не будет иметь экономического смысла.

Таким образом, взаимосвязь оценочных значений и финансовых коэффициентов позволяет заинтересованным сторонам более достоверно оценить перспективы деятельности организации. Поэтому использование исследуемой категории в процессе ведения бухгалтерского учета и при формировании финансовой отчетности является не только требованием стандартов и учетной политики, но и запросом стейкхолдеров.

Нефинансовые аспекты деятельности активно интегрируются в корпоративную отчетность экономических субъектов. Эксплицитное раскрытие взаимосвязи показателей финансовой и нефинансовой отчетности, в том числе отчета об устойчивой развитии, является одним из ключевых направлений развития бухгалтерского учета. Увеличение объема раскрытия нефинансовой информации оказывает влияние на прозрачность отчетности, в том числе ее качественные характеристики: сбалансированность и целостность. Улучшение выделенных характеристик возможно за счет подробного описания нефинансовых оценочных значений в отчете об устойчивом развитии и прочих отчетах и осуществления связи с финансовой отчетностью. Это оптимизирует объем раскрытия нефинансовых оценочных

значений в финансовой отчетности, позволяя указать только количественную оценку с кратким описанием для некоторых видов и акцентировать внимание на более значимых аспектах деятельности, при отражении которых используются оценочные значения. При этом транспарентность корпоративной отчетности в целом не снизится.

В международной практике учета Советом по Международным стандартам устойчивого развития (ISSB) разработаны стандарты МСФО (IFRS) S1 и МСФО (IFRS) S2, позволяющие связать нефинансовые показатели и финансовую отчетность и упорядочить процесс создания и использования нефинансовых отчетов, а также систематизирующие раскрытие ESG-аспектов.

«Соответствие, насколько это возможно, данных и допущений при раскрытии информации, связанной с устойчивым развитием, данным и допущениям, используемым в финансовой отчетности организации» [254] является важной предпосылкой при формировании нефинансовой отчетности, так как повышает последовательность при составлении корпоративной отчетности и способствует интеграции нефинансовых показателей в финансовую отчетность. Раскрытие информации, относящейся к нефинансовым аспектам деятельности экономического субъекта, вероятно будет основываться на риск-ориентированном подходе при единых допущениях, и будет требовать применения оценочных значений.

Используемые в Международных стандартах раскрытия информации об устойчивом развитии и в МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 8 общие категории: неопределенность измерений (англ. «measurement uncertainty»), техники измерения (англ. «measurement techniques») и допущения (англ. «assumptions») [27; 29] подтверждают как связанность Международных стандартов раскрытия информации об устойчивом развитии и МСФО, так и взаимосвязь ESG-аспектов и оценочных значений.

Возможность по раскрытию количественной информации в отношении нефинансовых показателей как точечного значения или как диапазона

значений [254] свидетельствует о неопределенностях оценки и обуславливает важность использования оценочных значений. Определение величины нефинансового показателя, в ряде случаев, следует осуществлять с применением сценарного анализа на основании существенных критериев. Интерес, с практической точки зрения, также представляет отраслевая диверсификация раскрытий [255], на основании которой может быть осуществлена межотраслевая систематизация специфичных оценочных значений.

В российской практике важность нефинансовой повестки подчеркнута в информационных письмах Банка России [120; 121] и в проекте стандарта отчетности об устойчивом развитии [82]. Перечень показателей отчетности об устойчивом развитии с описанием методологии их расчета, приведенный в стандарте [82], указывает на необходимость раскрытия количественной информации в отчете об устойчивом развитии. Требуемая Банком России оценка значимости ESG-факторов, рисков и возможностей [121] вызывает необходимость расчета соответствующих метрик, в том числе с применением оценочных значений.

Таким образом, количественная оценка нефинансовой информации с целью представления ее в корпоративной отчетности является важным вектором развития бухгалтерского учета и отчетности. Одной из характеристик такой информации должна быть ее связанность между финансовой и нефинансовой отчетностью, которая может быть осуществлена за счет эксплицитного раскрытия механизмов и инструментов связанности, в частности оценочных значений, которые рекомендуется включить в стандарты, касающиеся отчета об устойчивом развитии. Связь может быть обеспечена за счет использования оценочных значений в финансовой отчетности и раскрытия связанных допущений, исходных данных в прочих отчетах. В результате следует ожидать расширения применения оценочных значений для отражения влияния нефинансовых фактов деятельности организации на финансовые показатели.

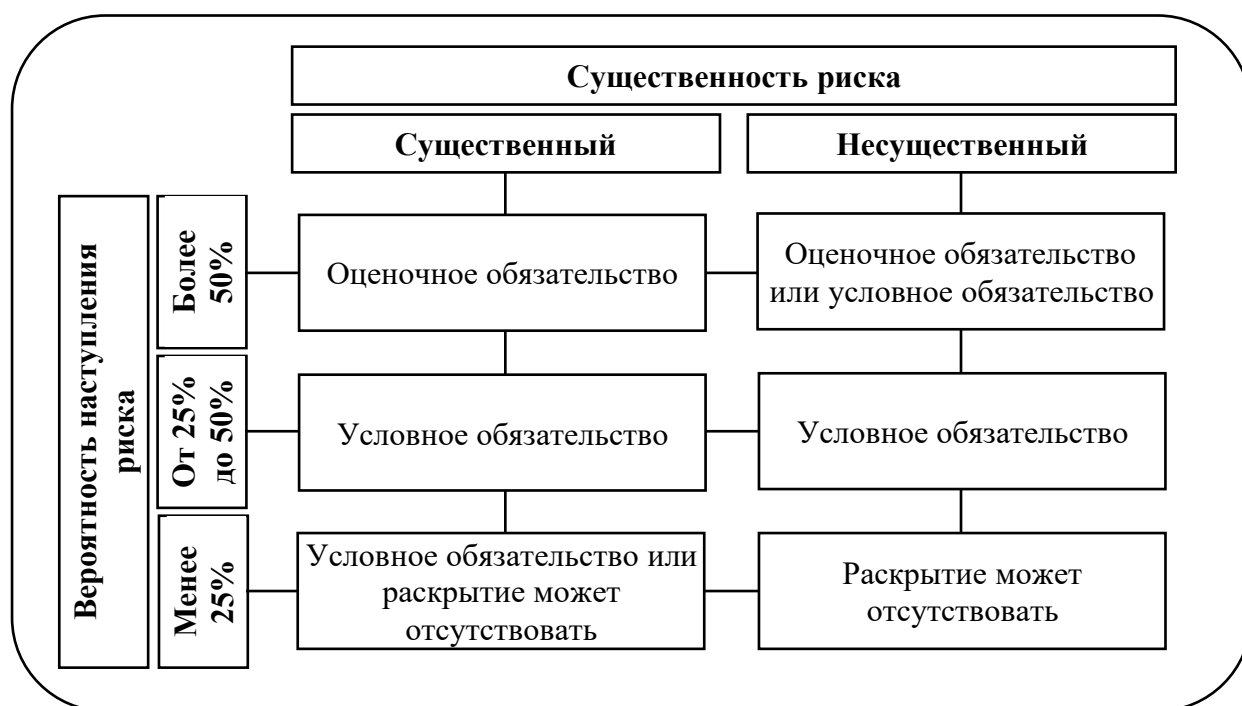
Из проекта стандарта отчетности об устойчивом развитии [82] и информационного письма Банка России № ИН-06-28/96 [121] следует, что нефинансовые аспекты деятельности экономического субъекта включают в себя ESG-риски. Согласно О.В. Жуковой «нефинансовые обязательства позволяют нивелировать риски в бухгалтерской (финансовой) отчетности и в то же время являются одним из инструментов установления связи бухгалтерской (финансовой) отчетности и нефинансовой отчетности» [83]. И.Н. Богатая и Е.М. Евстафьева в качестве особенностей оценочных значений выделяют учет рисков и неопределенностей [178].

Основными подкатегориями оценочных значений, отражающими возможный отток денежных средств, являются оценочные и условные обязательства, поэтому их формирование позволяет учесть влияние рисков (в случае их реализации) на деятельность организации. Использование оценочных значений в отношении рисков подтверждает прогностическую функцию анализируемой категории.

Согласно О.В. Рожновой [15] анализ исследуемой категории с позиции прозрачности отчетности не учитывает риск искажения самих оценочных значений, делая акцент на их раскрытии. Отмеченные Н.Д. Эриашвили [217], С.С. Чикуровой [21], В.В. Лаврушиной [202], И.Н. Мавлиной [205] риски, связанные с использованием и раскрытием оценочных значений, в том числе риск искажения финансовой отчетности, подтверждают двойственный характер оценочных значений в отношении рисков. Поэтому достоверность является одной из ключевых качественных характеристик исследуемой категории, повышение которой возможно за счет совершенствования и расширения имеющихся методических рекомендаций, конкретизации способов определения величины оценочных значений и увеличения частоты практического применения конкретных видов.

Основными метриками риска являются его вероятность и величина ущерба при реализации, в зависимости от которых каждый риск можно идентифицировать как существенный или несущественный. На основании

указанных метрик определена взаимосвязь оценочных значений и рисков, представленная на рисунке 3.



Источник: разработано автором.

Рисунок 3 – Матрица взаимосвязи оценочных значений и риска при раскрытии в финансовой отчетности

В соответствии с ПБУ 8/2010 «уменьшение экономических выгод признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет» [65]. То есть формирование оценочного обязательства рекомендуется осуществлять в случаях, если вероятность реализации какого-либо риска превышает 50%. Формирование условного обязательства является предупреждением, так как в случае повышения вероятности наступления риска и при условии наличия возможности обоснованной оценки условное обязательство может стать оценочным.

Оценка и отражение в финансовой отчетности финансовых и нефинансовых рисков с применением оценочных значений позволяет повысить прозрачность отчетной информации и увеличить осведомленность заинтересованных сторон о количественных эффектах в случае реализации рисков в будущем.

Таким образом, на основании проведенного анализа следует, что:

- прогностический характер ряда оценочных значений, позволяющий сформировать у заинтересованных сторон мнение о перспективах деятельности организации, и возможность осуществления финансовой оценки нефинансовых показателей с применением отдельных видов делает оценочные значения как важным инструментом связанности корпоративной отчетности, так и одним из основных инструментов повышения ее транспарентности;

- совершенствование способов определения величины оценочных значений позволит пользователям отчетности сформировать более точные выводы относительно расчетной эффективности деятельности экономического субъекта, являющейся индикатором перспектив функционирования организации, что также повышает транспарентность отчетной информации;

- оценочные значения имеют двойственный характер в отношении рисков: с одной стороны, они позволяют отразить влияние рисков на деятельность экономического субъекта, с другой стороны, использование оценочных значений несет в себе ряд рисков. Поэтому достоверность является одной из ключевых качественных характеристик исследуемой категории.

## Глава 2

### **Методические аспекты и современная практика формирования и использования оценочных значений в корпоративной отчетности**

#### **2.1 Определение величины оценочных значений для целей отражения в отчетности**

Измерение величины оценочных значений является одной из наиболее сложных задач для составителей отчетности, так как связано с неопределенностью. Наличие конкретных иллюстрационных примеров в МСФО значительно упрощает формирование и использование исследуемой категории. Большое количество моделей определения величины бухгалтерских оценок в международной практике расширяет возможности для развития российской методической базы.

Для расчета величины ряда оценочных значений требуется применение модели, которое осуществляется в рамках метода. Формула также является моделью. Согласно МСФО (IFRS) 13 модели определения цены опциона (англ. «option pricing model») включают биномиальную модель и формулу Блэка-Шоулза-Мертона [59].

В соответствии с МСА 540 при выборе и применении метода следует учитывать исходные данные и допущения, которые требуют использования профессионального суждения и могут привести к сложностям расчета оценочных значений (англ. «accounting estimates») [26]. Связанными с методом категориями являются способ и подход. Взаимосвязь понятий подход, метод и модель следует осуществлять в соответствии с данными МСФО (IFRS) 13 [59], согласно которому подход является более широким понятием. Например, доходный подход включает в себя модель определения цены опциона, многопериодную модель избыточной прибыли и методы, основанные на расчете приведенной стоимости [59].

Категория «способ» по отношению к оценочным значениям и бухгалтерским оценкам не определена в ФСБУ и МСФО. В рамках исследования предлагается рассматривать способ как общий порядок определения величины оценочного значения или бухгалтерской оценки.

На основании выделенных в параграфе 1.2 используемых в ФСБУ видов оценочных значений осуществлено сопоставление с бухгалтерскими оценками в МСФО, представленное в приложении Е.

В результате анализа ФСБУ выделены способы оценки величины оценочных значений:

- в соответствии с рыночными данными (ПБУ 19/02);
- в соответствии с суммой затрат (ФСБУ 26/2020);
- как средневзвешенная по вероятностям (ПБУ 8/2010);
- как приведенная стоимость (ФСБУ 25/2018);
- использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques») (ФСБУ 6/2020);
- в соответствии с Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (ПБУ 18/02);
- в соответствии с условиями договора или спецификацией (ФСБУ 25/2018).

В скобках приведены примеры стандартов, в которых используются выделенные способы. На основании указанных способов оценки с целью снижения неопределенностей и влияния профессионального суждения на начальном этапе определения величины оценочного значения и суммы бухгалтерской оценки составлена классификация, представленная в таблице 5.

Наиболее используемым способом оценки величины оценочного значения является «в соответствии с рыночными данными», что свидетельствует о расширении использования текущей стоимости как альтернативы исторической стоимости при составлении финансовой отчетности.

Таблица 5 – Классификация оценочных значений в ФСБУ по способам оценки

| Способ оценки                      | Оценочные значения в ФСБУ*                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| В соответствии с рыночными данными | <p>Чистая стоимость продажи запасов</p> <p>Срок полезного использования ОС/НМА</p> <p>Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов</p> <p>Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды</p> <p>Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды</p> <p>Обязательство организации в отношении рекультивации земель</p> <p>Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды</p> <p>Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды</p> <p>Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды</p> <p>Ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА</p> <p>Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов</p> <p>Резерв под обесценение финансовых вложений</p> <p>Ставка дисконтирования</p> <p>Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее)</p> <p>Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями</p> <p>Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности</p> <p>Обязательство по аренде</p> <p>Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды</p> <p>Чистая стоимость инвестиции в аренду</p> <p>Право пользования активом</p> <p>Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации</p> <p>Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств</p> <p>Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов</p> <p>Условный актив/обязательство</p> <p>Резерв под обесценение запасов</p> <p>Расчетная стоимость полученных ценностей</p> <p>Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора</p> |
| В соответствии с суммой затрат     | <p>Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды</p> <p>Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды</p> <p>Обязательство организации в отношении рекультивации земель</p> <p>Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды</p> <p>Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды</p> <p>Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды</p> <p>Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами</p> <p>Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее)</p> <p>Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями</p> <p>Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам</p> <p>Чистая стоимость инвестиции в аренду</p> <p>Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности</p> <p>Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации</p> <p>Обязательство по аренде</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

Продолжение таблицы 5

| 1                                                                          | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| В соответствии с суммой затрат                                             | Право пользования активом<br>Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации<br>Гудвил<br>Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств<br>Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов<br>Условный актив/обязательство<br>Резерв под обесценение запасов<br>Расчетная стоимость полученных ценностей<br>Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Как средневзвешенная по вероятностям                                       | Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами<br>Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее)<br>Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями<br>Резерв по сомнительным долгам<br>Условный актив/обязательство                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Как приведенная стоимость                                                  | Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды<br>Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды<br>Обязательство организации в отношении рекультивации земель<br>Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды<br>Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды<br>Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды<br>Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов<br>Резерв под обесценение финансовых вложений<br>Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами<br>Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее)<br>Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями<br>Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам<br>Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности<br>Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации<br>Обязательство по аренде<br>Чистая стоимость инвестиции в аренду<br>Право пользования активом<br>Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации<br>Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств<br>Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов<br>Условный актив/обязательство<br>Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора |
| В соответствии с Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах | Отложенный налоговый актив/обязательство                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques»)      | Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов<br>Резерв под обесценение финансовых вложений<br>Расчетная стоимость полученных ценностей<br>Гудвил<br>Справедливая стоимость передаваемого/приобретаемого имущества, имущественных прав, работ, услуг/ОС/НМА/запасов/предмета аренды/активов, оказавшихся в излишке                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

Продолжение таблицы 5

| 1                                                     | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| В соответствии с условиями договора или спецификацией | Срок полезного использования ОС/НМА<br>Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов<br>Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды<br>Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды<br>Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды<br>Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды<br>Ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА<br>Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее)<br>Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями<br>Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам<br>Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации<br>Резерв по сомнительным долгам<br>Обязательство по аренде<br>Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды<br>Чистая стоимость инвестиции в аренду<br>Право пользования активом<br>Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации<br>Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств<br>Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов<br>Резерв под обесценение запасов<br>Расчетная стоимость полученных ценностей<br>Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора |
| * Перечень не является исчерпывающим.                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |

Источник: разработано автором [190] с использованием [64-65; 67-72; 75-80] и таблицы Е.1.

Для определения величины ряда оценочных значений необходимо использование нескольких способов одновременно, что повышает сложность его расчета. Примером является обязательство по аренде. Согласно ФСБУ 25/2018 «обязательство по аренде первоначально оценивается как сумма приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки» [78]. Дисконтирование осуществляется с применением ставки, при использовании которой «приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости» [78]. Поэтому, с одной стороны, величина обязательства по аренде регулируется положениями договора, в частности величиной платежей, их сроком и периодичностью, с другой стороны, зависит от ставки дисконтирования, которую следует

определять «в соответствии с рыночными данными».

В ряде случаев отсутствует возможность прямого сопоставления некоторых оценочных значений и бухгалтерских оценок, что связано с различием сущности категорий, рассмотренной в параграфе 1.1. Примерами таких оценочных значений в ФСБУ являются срок полезного использования и оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов [71]. Сопоставимой с оценочными значениями (приведенными в Федеральных стандартах бухгалтерского учета) бухгалтерской оценкой является амортизационный расход, представляющий собой денежную сумму. Поэтому оценочное значение в ФСБУ используется для определения бухгалтерской оценки в МСФО.

Применение способа «в соответствии с рыночными данными» может быть связано с использованием:

- рыночных данных при определении оценочного значения, например, в ставке дисконтирования, рассчитанной как средневзвешенная стоимость капитала (WACC), может применяться рыночная стоимость заемного капитала;
- рыночной стоимости аналогичных товаров или услуг, например, при расчете чистой стоимости продажи запасов следует определить «предполагаемую цену, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности...» [28]. Для определения такой цены может анализироваться цена реализации как имеющихся, так и аналогичных запасов, а также рыночный спрос.

Сложности при измерении стоимости «в соответствии с рыночными данными» заключаются, во-первых, в поиске необходимой и подходящей исходной информации, во-вторых, в определении «рыночности» этой информации, в-третьих, в обоснованности и точности осуществления корректировок к исходным рыночным данным для соответствия специфики конкретного объекта, в рамках отчетности которого определяется величина оценочного значения.

Способ «в соответствии с суммой затрат» включает в себя расчет величины оценочного значения как на основании фактически понесенных затрат, так и с использованием прогнозной суммы затрат. Примером измерения стоимости на основании понесенных затрат является определение расчетной стоимости полученных ценностей. В соответствии с ФСБУ 26/2020 «в случае получения продукции в ходе осуществления капитальных вложений (например, пусконаладочных работ) ее стоимость определяется исходя из фактических затрат на их приобретение, создание...» [79]. Данная оценка стоимости не связана с неопределенностью, поэтому не приводит к формированию оценочного значения. Однако, «в случае невозможности точного определения фактически понесенных затрат, расчетную стоимость полученных ценностей следует определить исходя из их справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей» [79]. Неопределенность, возникающая при расчете указанных стоимостей, делает рассматриваемую категорию оценочным значением.

Определение величины оценочного значения в результате прогнозирования суммы затрат вызывает необходимость использования ряда допущений и исходных данных. Такие допущения и исходные данные относятся к макроэкономическим параметрам, отраслевым и индивидуальным показателям объекта, в рамках которого осуществляется расчет. Обоснованное определение используемых допущений и исходных данных требуют применения ряда математических и статистических методов.

Например, при прогнозировании затрат на рекультивацию используются инфляционные индексы. По мнению Е.В. Балацкого существует порядка 20 типов моделей для построения прогнозов инфляции, в частности модели на основании кривой Филлипса, векторные авторегрессионные модели (VAR), динамические модели общего равновесия (DSGE) и нейронные сети [174]. Формирование указанных моделей связано с неопределенностью, которая может быть описана с помощью статистических показателей.

Рассмотренные способы «в соответствии с рыночными данными» и «в соответствии с суммой затрат» используются в том числе для определения величины оценочных обязательств. Согласно МСФО (IAS) 37 «сумма, признанная в качестве оценочного обязательства, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующей обязанности» [45]. «Наилучшая расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующей обязанности, представляет собой сумму, которую организации было бы разумно заплатить для погашения обязательства или для передачи его третьему лицу на конец отчетного периода» [45].

Использование наилучшей расчетной оценки подразумевает, что при расчете составитель отчетности исходит из оптимизации требуемых расходов для урегулирования соответствующего обязательства. Такая оптимизация может рассматриваться как минимизация затрат, представляющих собой либо суммы, связанные с передачей исполнения обязательства третьей стороне, либо фактические затраты на исполнение обязательства.

Например, у организации имеется обязательство в отношении рекультивации земель в сумме 10 000 условных денежных единиц, которое должно быть погашено через 20 лет. Существует несколько способов его урегулирования: погасить самостоятельно (способ оценки «в соответствии с суммой затрат») или передать исполнение третьей стороне на рыночных условиях (способ оценки «в соответствии с рыночными данными»). В случае, если организация самостоятельно исполнит имеющееся обязательство, то его приведенная стоимость составит 2 150 условных денежных единиц по состоянию на дату оценки. Рыночная оценка исполнения обязательства третьим лицом и стоимость передачи составит 2 000 условных денежных единиц. Так как в каждом из рассматриваемых сценариев обязательство будет полностью урегулировано, то наилучшая расчетная оценка равняется 2 000 условных денежных единиц. Эту сумму следует отразить в составе долгосрочных обязательств.

Вероятность используется в случае наличия ряда будущих исходов, определенных с достаточной точностью. Выбор конкретного исхода для применения в дальнейших расчетах является допущением. Значение вероятности наступления исхода является оценочным значением, используемым для взвешивания сценариев. После взвешивания исходов полученная величина является оценочным значением, определенным с применением способа «как средневзвешенная по вероятностям».

В ФСБУ вероятность применяется при определении величины оценочного обязательства в соответствии с ПБУ 8/2010. В стандарте приведен пример расчета оценочного обязательства по судебным разбирательствам с учетом вероятности исхода дела [65]. При этом в ПБУ не даны рекомендации по выбору конкретных сценариев будущих денежных потоков и определению вероятности их реализации, что является возможностью для совершенствования стандарта или выпуска дополнительных методических рекомендаций.

В Международных стандартах финансовой отчетности вероятность при определении величины оценочного значения применяется в иллюстративных примерах к МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IFRS) 13. В МСФО (IFRS) 9 взвешивание предполагается при использовании подхода «по вероятности дефолта» (англ. «probability of default») для оценки ожидаемых кредитных убытков [55]. В соответствии с примером в МСФО (IFRS) 13 при расчете суммы оценочных обязательств по выводу активов из эксплуатации используется взвешенное по вероятностям значение оттока денежных средств на выплату заработной платы наемных сотрудников, занимающихся демонтажом и удалением морских нефтяных платформ [59].

Формула расчета средневзвешенной по вероятности величины оценочного значения (СВВ), соответствующая МСФО (IFRS) 13, может быть записана в общем виде (1)

$$CBV = \sum_{n=0}^N (ДП_n \times B_n), \quad (1)$$

где CBV – средневзвешенная по вероятности величина оценочного значения;

N – общее количество сценариев прогнозных денежных потоков;

n – номер сценария прогнозного денежного потока;

ДП<sub>n</sub> – оценка n-ого сценария прогнозного денежного потока.

Дополнительная сложность заключается в выборе подходящих сценариев денежных потоков, которые могут реализоваться с определенной вероятностью в будущем;

B<sub>n</sub> – оценка вероятности реализации n-ого сценария прогнозного денежного потока. Согласно МСФО (IFRS) 13 оценка вероятности осуществляется на основании опыта организации в отношении реализации оценочного обязательства [59] или оценочного значения.

Способ оценки «как приведенная стоимость» является одним из наиболее применяемых при составлении финансовой отчетности. Рассматриваемый способ преимущественно применяется по отношению к оценочным значениям прогностического характера. Основными неопределенностями при проведении расчетов данным способом являются определение параметров, основанных на рыночных данных: ставка дисконтирования, макроэкономические параметры и другие. Поэтому независимое использование способа оценки «как приведенная стоимость» является ограниченным. Наиболее часто применяемым совместно с ним способом оценки является «в соответствии с рыночными данными».

Приведенный ранее пример по расчету суммы оценочных обязательств по выводу активов из эксплуатации (в рамках МСФО (IFRS) 13) предполагает дальнейший расчет дисконтированной стоимости полученного оттока денежных средств на оплату труда при рекультивации, взвешенного по вероятностям (подробнее смотрите в МСФО (IFRS) 13). Поэтому

определение величины этого оценочного значения требует также применения способа «как приведенная стоимость». Дополнительные иллюстративные примеры приведены в МСФО (IAS) 36 при расчете ценности использования [44] и в МСФО (IFRS) 9 при определении совокупной позиции по риску как объекта хеджирования [55].

В Федеральных стандартах бухгалтерского учета дисконтирование преимущественно используется в таких стандартах как ФСБУ 25/2018 для расчета величины приведенной стоимости будущих арендных платежей и связанных с арендными отношениями оценочных значений [78] и ПБУ 8/2010 для определения величины оценочного обязательства в случае, если предполагаемый срок его исполнения превышает 12 месяцев [65]. Также дисконтирование применяется при расчете суммы обесценения внеоборотных активов в соответствии с МСФО (IAS) 36, на который ссылаются ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022, ФСБУ 26/2020, ПБУ 24/2011.

Одним из наиболее сложных для определения компонентов в рамках расчета величины приведенной стоимости является ставка дисконтирования. В ПБУ 8/2010 приведена формула расчета коэффициента дисконтирования и описаны рекомендации по определению ставки дисконтирования, которая, в соответствии со стандартом:

- «должна отражать существующие на финансовом рынке условия и риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства;
- не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат» [65].

Несмотря на наличие рекомендаций конкретный порядок расчета ставки дисконтирования не указан в стандарте. Данная проблема подчеркнута в работе О.В. Жуковой, согласно которой «существует необходимость в закреплении на законодательном уровне методических рекомендаций по проведению процедуры дисконтирования при оценке обязательств

коммерческих организаций, в том числе источников и порядка определения ставки дисконтирования в соответствии с уровнем риска, свойственному каждому виду обязательств» [83]. Систематизация определения ставки дисконтирования является возможностью для совершенствования рекомендаций по формированию оценочных значений.

Использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques») при определении величины оценочных значений связано с формированием справедливой стоимости. Частота применения оценки по справедливой стоимости в МСФО значительно выше, чем в ФСБУ, что связано в том числе с отсутствием отечественного стандарта, регламентирующего ее измерение. В российской практике учета расчет справедливой стоимости регулируется МСФО (IFRS) 13. Оценка справедливой стоимости может осуществляться с применением трех подходов: рыночного, затратного и доходного [59]. Наличие нескольких подходов к определению справедливой стоимости свидетельствует о высокой степени неопределенности ее величины.

Рыночный подход к расчету справедливой стоимости основан на сопоставлении анализируемого актива с идентичными объектами. В рамках подхода используются мультипликаторы, основанные на информации о сделках с аналогичными активами или с анализируемым активом, данных по компаниям-аналогам и прочей информации [59].

Например, для определения справедливой стоимости оборудования используется рыночный подход. Мощность имеющегося у организации станка составляет 200 деталей в день, стоимость аналогичного (по всем параметрам кроме мощности) станка составляет 5 000 условных денежных единиц, а его мощность – 500 деталей в день. Справедливая стоимость анализируемого оборудования составляет 2 000 условных денежных единиц и рассчитывается

$$\text{как } \frac{5\,000 \times 200}{500}.$$

При использовании затратного подхода рассчитывается «сумма, которая потребовалась бы для замены эксплуатационной мощности актива по

состоянию на дату оценки» [59]. Затратный подход к определению справедливой стоимости основного средства или нематериального актива основывается на «сумме затрат, необходимых для приобретения или построения замещающего актива участником рынка» [59].

При оценке справедливой стоимости единиц, генерирующих денежные средства (далее – ЕГДС), с применением затратного подхода наиболее часто используется метод скорректированных чистых активов, согласно которому определяется справедливая стоимость каждой статьи активов и обязательств, после чего рассчитывается разница между их справедливой стоимостью (из стоимости активов вычитается стоимость обязательств) [196].

Доходный подход основан на приведении будущих денежных потоков к дате оценки. При использовании доходного подхода полученная стоимость отражает ожидания рынка в отношении перспектив деятельности экономического субъекта [59].

При определении справедливой стоимости в рамках одного из трех подходов используются конкретные методы. В МСФО (IFRS) 13 приведен ряд примеров: «методы, основанные на расчете приведенной стоимости, модели определения цены опциона и многопериодная модель избыточной прибыли, используемые в рамках доходного подхода, а также матричный метод определения цены как один из методов рыночного подхода» [59].

В работах российских ученых рассматриваются следующие методы оценки: в рамках рыночного подхода – метод сравнения сопоставимых сделок и метод сравнения прямых продаж, в рамках затратного подхода – метод стоимости замещения на актив, обладающий сопоставимыми функциональными характеристиками, в рамках доходного подхода – метод избыточных прибылей и метод освобождения от роялти [181]. Дополнительно стоит отметить возможность применения метода рынка капитала в рамках рыночного подхода при анализе активов на уровне ЕГДС.

Использование законодательства Российской Федерации, в частности Налогового кодекса, для определения величины оценочных значений

обусловлено преимущественно формированием в бухгалтерском учете налогов, а именно налога на прибыль. Применение анализируемого способа «в соответствии с Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах» свидетельствует о наличии ряда территориально-зависимых оценочных значений. Например, определение отложенного налога на прибыль связано с разницей в признании доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах в Российской Федерации. В случае отсутствия различий в учетах формирование отложенных налогов не требуется. Пример расчета расхода по налогу на прибыль и связанных оценочных значений приведен в ПБУ 18/02 и в иллюстративных примерах к МСФО (IAS) 12.

Помимо территориальной зависимости экономические субъекты могут рассчитывать характерные для их деятельности оценочные значения, учитывающие особенности их функционирования, в частности ограничительные условия, приведенные в договорах или прочих документах. Примером оценочного значения, при расчете которого следует учитывать договорные условия, является обязательство по аренде, так как его величина зависит от графика и величины платежей согласно договору. Конкретные примеры договорных условий, влияющих на сумму обязательства по аренде, приведены в иллюстративных примерах к МСФО (IFRS) 16 [61].

При определении величины ряда оценочных значений на основании выделенных способов возникает необходимость применения международных стандартов, важность которых для российской практики указана в ПБУ 1/2008: «в случае наличия нерегламентированных способов ведения бухгалтерского учета, организация разрабатывает требования опираясь в первую очередь на международные стандарты» [63]. По итогам анализа формирования оценочных значений, приведенных в ФСБУ, выделены Международные стандарты финансовой отчетности, которыми следует руководствоваться при определении величины нерегламентируемых ФСБУ видов.

Основными МСФО, применяемыми при составлении финансовой отчетности большинством российских экономических субъектов, являются

рассмотренный ранее МСФО (IFRS) 13 при определении справедливой стоимости ряда статей отчетности и МСФО (IAS) 36, что связано с необходимостью проверки основных средств, нематериальных активов и поисковых активов на обесценение. Прочими Международными стандартами финансовой отчетности, на которые имеются прямые ссылки в ФСБУ, являются МСФО (IFRS) 16, МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IFRS) 6.

Более редкое использование МСФО (IFRS) 16 и МСФО (IFRS) 9, ссылка на которые приведена в ФСБУ 25/2018, обусловлено отсутствием арендных отношений у ряда экономических субъектов. Применение МСФО (IFRS) 3 вызвано необходимостью формирования информации в отношении гудвилла в соответствии с ФСБУ 14/2022. В российской практике при проверке поисковых активов на обесценение и учете изменения их стоимости следует руководствоваться принципами, указанными в МСФО (IFRS) 6.

Так как Международные стандарты финансовой отчетности не учитывают особенности российской учетной практики, рекомендуется приоритетно разработать федеральные стандарты по вопросам, ссылающимся на МСФО.

Таким образом, расчет оценочных значений требует применения моделей, то есть вычислительных инструментов, используемых в рамках метода оценки. Небольшое количество конкретных моделей в ФСБУ обуславливает необходимость разработки дополнительных методических рекомендаций с практическими примерами, учитывающими особенности ведения учета и формирования отчетности в Российской Федерации. Выделенные способы оценки являются ориентиром для составителей отчетности и упрощают процесс выбора конкретных методов оценки и моделей.

На основании проведенного сравнительного анализа оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО и выделения способов определения величины оценочных значений следует, что:

– для большинства оценочных значений в российской практике имеются идентичные бухгалтерские оценки в международной практике. Различие сущности категорий «оценочное значение» и «бухгалтерская оценка» обуславливает частичную сопоставимость ряда оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО. Отсутствие некоторых видов в ФСБУ обусловлено этапом развития российской учетной практики;

– наиболее используемым способом определения величины оценочного значения является «в соответствии с рыночными данными». Применение указанного способа подчеркивает высокую частоту формирования текущей стоимости как альтернативы исторической стоимости. Расчет текущей стоимости приближает данные финансовой отчетности к рыночным ценам по состоянию на дату ее составления. При этом для определения величины большей части пула оценочных значений требуется применение нескольких способов, что повышает роль профессионального суждения и степень субъективизма в оценке;

– важным вопросом в отношении оценочных значений является определение их величины в условиях неопределенности. Использование ряда экономико-математических моделей и статистических методов позволяет осуществить оценку с определенным уровнем точности и требует от составителей отчетности дополнительных навыков и знаний, что делает исследуемую категорию одной из наиболее сложных с точки зрения практического применения;

– при расчете величины отдельных оценочных значений Федеральные стандарты бухгалтерского учета ссылаются на Международные стандарты финансовой отчетности, которые не учитывают отличия российской учетной практики от международной, поэтому рекомендуется более детально раскрывать данные аспекты в ФСБУ.

## **2.2 Практика применения оценочных значений в финансовой отчетности экономических субъектов**

Обязательный характер применения исследуемой категории, обусловленный наличием у большинства экономических субъектов требований по формированию и использованию оценочных значений, связанных с основными средствами, нематериальными активами, дебиторской задолженностью, запасами и другими статьями финансовой отчетности, делает целесообразным исследование анализируемой категории с практической точки зрения.

С целью выявления бенчмарков по раскрытию финансовых оценочных значений проведен анализ практики использования видов, классифицируемых в соответствии с описанными в параграфе 1.2 критериями и приведенных в таблице 3. Объектом анализа являются данные консолидированной финансовой отчетности крупнейших российских и зарубежных организаций нефтегазовой, горно-металлургической и энергетической отраслей. Участвующие в анализе компании разделены по странам. В рамках дальнейшего анализа идентифицированы наиболее сложные с точки зрения аудита категории финансовой отчетности и аспекты деятельности организаций. Для этого проведено изучение ключевых вопросов аудита российских экономических субъектов, приведенных в таблице Ж.1. Результаты анализа представлены на рисунке 4.

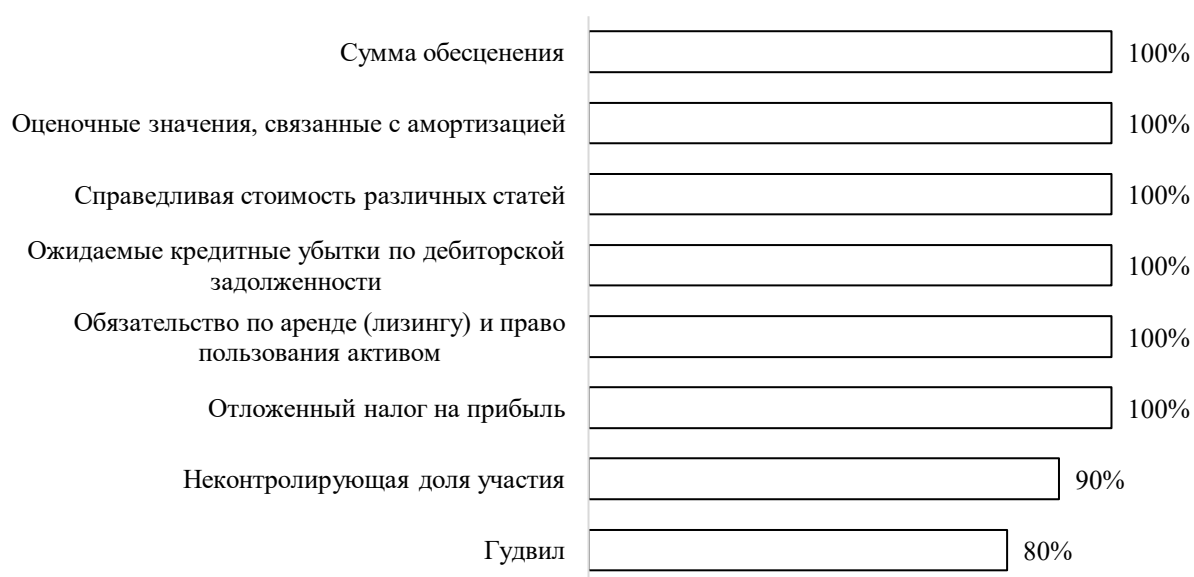
Согласно рисунку 4 наиболее часто выделяемым ключевым вопросом аудита является обесценение, на втором месте – оценка ожидаемых кредитных убытков, на третьем – оценка запасов и ресурсов. Все приведенные ключевые вопросы связаны с оценочными значениями, что подтверждает сложность их аудита.

Для выделения наиболее используемых видов осуществлено ранжирование по частоте использования приведенных в финансовой отчетности анализируемых компаний оценочных значений.



Источник: составлено автором на основании [88; 116-117; 122-126; 128-146].  
 Рисунок 4 – Ключевые вопросы аудита анализируемых российских организаций

Результаты анализа приведены в приложении И. Финансовые оценочные значения, частота использования которых превышает 80%, приведены на рисунке 5.



Источник: составлено автором на основании данных таблицы И.1.  
 Рисунок 5 – Частота использования финансовых оценочных значений анализируемыми организациями

Согласно рисунку 5 к оценочным значениям, раскрываемым всеми анализируемыми организациями, относятся 6 видов. Среди выделенных видов наибольшее внимание заслуживает обесценение, так как оценочные значения, связанные с обесценением, используются всеми анализируемыми организациями, а выделение обесценения в качестве ключевого вопроса аудита подчеркивает значимость этой категории и сложность ее расчета. Дальнейший анализ качества раскрытия информации осуществлен на основании приведенных на рисунке 5 оценочных значений.

В результате детального изучения практики использования в финансовой отчетности выделенных оценочных значений осуществлен сравнительный анализ качества раскрытия отдельных видов, сравнительный отраслевой анализ и сравнительный анализ отечественной и зарубежной практик. Результаты анализа приведены в таблице 6.

Таблица 6 – Сравнительный анализ качества раскрытия анализируемыми компаниями наиболее часто используемых оценочных значений в финансовой отчетности

| Категория                                                              | Отрасль, страна |                  |                            |                  |                |                  | Итого<br>(сред-<br>нее) |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------|----------------------------|------------------|----------------|------------------|-------------------------|
|                                                                        | Нефтегазовая    |                  | Горно-<br>металлургическая |                  | Энергетическая |                  |                         |
|                                                                        | Россия          | Прочие<br>страны | Россия                     | Прочие<br>страны | Россия         | Прочие<br>страны |                         |
| Отложенный налог на<br>прибыль                                         | 4,00            | 4,00             | 4,00                       | 4,00             | 4,00           | 4,00             | 4,00                    |
| Справедливая<br>стоимость различных<br>статей                          | 3,83            | 3,00             | 3,00                       | 3,50             | 3,75           | 3,20             | 3,37                    |
| Неконтролирующая<br>доля участия                                       | 2,83            | 3,00             | 3,00                       | 3,75             | 2,67           | 3,20             | 3,07                    |
| Сумма обесценения                                                      | 2,60            | 3,00             | 3,43                       | 3,25             | 3,00           | 2,40             | 2,97                    |
| Обязательство по<br>аренде (лизингу) и<br>право пользования<br>активом | 3,25            | 2,75             | 3,00                       | 3,25             | 2,00           | 2,75             | 2,91                    |
| Гудвил                                                                 | 2,83            | 3,25             | 2,71                       | 3,00             | 2,50           | 2,80             | 2,83                    |
| Ожидаемые кредитные<br>убытки по ДЗ                                    | 3,17            | 2,00             | 2,86                       | 2,00             | 3,00           | 2,60             | 2,67                    |
| Оценочные значения,<br>связанные с<br>амортизацией                     | 2,83            | 3,00             | 2,00                       | 2,50             | 2,25           | 3,00             | 2,57                    |
| Итого                                                                  | 3,10            | 3,00             | 2,90                       | 3,17             | 2,82           | 2,98             | -                       |
| Среднее по отрасли                                                     | 3,06            |                  | 3,00                       |                  | 2,91           |                  |                         |

Источник: составлено автором на основании [88; 116-117; 122-126; 128-146; 218-224; 226-229; 234; 247].

При составлении таблицы 6:

- раскрытия соответствующих оценочных значений в формах отчетности и в примечаниях проанализированы отдельно;
- каждое оценочное значение оценено по шкале от 0 до 2 с точки зрения представления в отчетности:
  - а) если оценочное значение отражено в отчете о финансовом положении или в отчете о финансовых результатах – 2 балла;
  - б) если раскрыто только в примечаниях – 1 балл;
  - в) если только упомянуто или отсутствует – 0 (ноль) баллов;
- каждое оценочное значение оценено по шкале от 0 до 2 с точки зрения качества раскрытия:
  - а) если раскрытие по оценочному значению является достаточным – 2 балла;
  - б) если отсутствуют какие-либо существенные аспекты, но приведено раскрытие – 1 балл;
  - в) если раскрытие отсутствует – 0 (ноль) баллов.

Максимальная возможная оценка – 4 балла, минимальная – 0 баллов. Указанные в таблице 6 значения являются средними. Если соответствующее оценочное значение не встречается в консолидированной финансовой отчетности экономического субъекта и не является необходимым для раскрытия, то оно исключается из расчета среднего значения (например, гудвил или неконтролирующая доля участия в случае отсутствия у конкретной организации).

Из сравнительного отраслевого анализа следует, что наиболее полно оценочные значения представлены в нефтегазовой отрасли, на втором месте – горно-металлургическая отрасль, на третьем – энергетическая.

По результатам сравнительного анализа консолидированной финансовой отчетности отечественных и зарубежных экономических субъектов следует, что иностранные организации раскрывают отдельные оценочные значения более качественно. Поэтому повышение

транспарентности отчетности российских компаний возможно за счет расширения использования оценочных значений и повышения качества и полноты их раскрытия, в частности, принимая во внимание лучшие практики зарубежных коллег. При этом российские организации более качественно раскрывают информацию в отношении таких оценочных значений как ожидаемые кредитные убытки по дебиторской задолженности, обесценение и справедливая стоимость.

Высокое качество раскрытия информации в отношении ожидаемых кредитных убытков по дебиторской задолженности обусловлено обязательным характером формирования резерва, рассчитываемого отдельными российскими компаниями с использованием требований налогового учета (далее – НУ). Учет резерва осуществляется с применением отдельного счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» [23].

Определение величины обесценения и расчет справедливой стоимости в российской практике регламентируется Международными стандартами финансовой отчетности. В исследовании рассматривались российские экономические субъекты, относящиеся к крупному бизнесу. В таких компаниях часто формируют специальные отделы, занимающиеся подготовкой отчетности по МСФО, в частности консолидированной финансовой отчетности, что приводит к разделению компетенций между специалистами, позволяя отделу МСФО акцентировать внимание на аспектах, регламентированных Международными стандартами финансовой отчетности. Высокое качество раскрытия выделенных оценочных значений свидетельствует о понимании российскими специалистами принципов МСФО.

Согласно таблице 6 наиболее полно компании раскрывают отложенные активы или обязательства по налогу на прибыль. Во-первых, это связано со спецификой анализируемого оценочного значения: его величина зависит от строго регламентированного налогового учета. Во-вторых, имеется достаточный опыт формирования и использования отложенных налогов

экономическими субъектами. В-третьих, полнота раскрытия связана с понятностью рассматриваемой категории для составителей отчетности, так как неопределенности связаны не с расчетом отложенного актива или обязательства, а с определением величины используемых в расчете прочих оценочных значений, раскрытие которых осуществляется в отдельных примечаниях к финансовой отчетности.

С целью выявления различий в раскрытии отложенных налогов выделены основные аспекты к раскрытию и исследован факт их формирования в отчетности российских компаний. Результаты анализа приведены в таблице 7.

Таблица 7 – Наличие раскрытия отдельных аспектов отложенных налогов как оценочного значения российскими экономическими субъектами

| Компания                                   | Взаимосвязь условного налога на прибыль и фактического | Налоговый эффект от временных разниц | Непризнанные отложенные налоги по временным разницам | Прочее       |
|--------------------------------------------|--------------------------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------------------------|--------------|
| ПАО «Лукойл»                               | раскрывается                                           | раскрывается                         | раскрывается                                         | раскрывается |
| ПАО «Роснефть»                             | раскрывается                                           | раскрывается                         | раскрывается                                         | раскрывается |
| ПАО «Татнефть»                             | раскрывается                                           | раскрывается                         | раскрывается                                         | отсутствует  |
| ПАО «Новатэк»                              | раскрывается                                           | раскрывается                         | отсутствует                                          | отсутствует  |
| ПАО «Газпром»                              | раскрывается                                           | раскрывается                         | отсутствует                                          | отсутствует  |
| ПАО «Сургутнефтегаз»                       | раскрывается                                           | раскрывается                         | отсутствует                                          | отсутствует  |
| ПАО «НЛМК»                                 | раскрывается                                           | раскрывается                         | раскрывается                                         | отсутствует  |
| ПАО «Полюс»                                | раскрывается                                           | раскрывается                         | раскрывается                                         | отсутствует  |
| ПАО «ГМК «Норникель»                       | раскрывается                                           | раскрывается                         | раскрывается                                         | отсутствует  |
| МКПАО «ОК «Русал»                          | раскрывается                                           | раскрывается                         | раскрывается                                         | отсутствует  |
| ПАО «Северсталь»                           | раскрывается                                           | раскрывается                         | раскрывается                                         | отсутствует  |
| ПАО «АК «Алроса»                           | раскрывается                                           | раскрывается                         | отсутствует                                          | отсутствует  |
| ПАО «Интер РАО»                            | раскрывается                                           | отсутствует                          | отсутствует                                          | отсутствует  |
| ПАО «Русгидро»                             | раскрывается                                           | раскрывается                         | отсутствует                                          | отсутствует  |
| ПАО «ЭЛС-Энерго» (ранее ПАО «Энел Россия») | раскрывается                                           | раскрывается                         | отсутствует                                          | отсутствует  |
| ПАО «Юнипро»                               | раскрывается                                           | раскрывается                         | отсутствует                                          | отсутствует  |

Источник: составлено автором на основании [88; 123-126; 128-146].

Отличие аспектов раскрытия отложенных налогов анализируемыми российскими экономическими субъектами незначительное. Все отечественные организации раскрывают отложенные налоговые активы и обязательства в основных формах отчетности, приводя взаимосвязь условного расхода по налогу на прибыль и фактического расхода в примечаниях.

Дополнительно большинство компаний раскрывает налоговый эффект от временных разниц по статьям отчетности и непризнанные отложенные налоги по временным разницам.

Среди приведенных в таблице 7 компаний отдельно стоит выделить ПАО «НЛМК» и МКПАО «ОК «Русал», которые раскрывают в составе непризнанных отложенных налогов по временным разницам сроки истечения зачета отложенных налогов, связанных с убытком прошлых лет [129; 143]. Наличие указанных убытков обусловлено низкой вероятностью их использования по причине отсутствия налогооблагаемой прибыли у субъектов, в рамках которых они возникли. Ценность рассматриваемого раскрытия заключается в возможности осуществления оценки снижения расходов по налогу на прибыль организации в случае возникновения вероятности зачета рассматриваемых убытков.

Прочими аспектами, приведенными в таблице 7, являются раскрытие ПАО «Лукойл» сумм, признанных в составе прочего совокупного дохода, необходимость формирования которых связана преимущественно с наличием зарубежных операций [132], и раскрытие сверки отложенных налоговых обязательств ПАО «Роснефть», обусловленное ретроспективным пересмотром данных в отношении отложенных налогов в связи с завершением распределения цены приобретения группы «Таймырнефтегаз» [133].

Вторым по качеству раскрытия оценочным значением является справедливая стоимость отдельных статей финансовой отчетности, что объясняется следующим:

- составлением консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО и наличием отдельного МСФО (IFRS) 13, регламентирующего порядок формирования и использования справедливой стоимости;

- широкими возможностями для применения справедливой стоимости при оценке статей финансовой отчетности, например, инвестиций, финансовых активов и обязательств, а также при определении величины

оценочных значений, необходимых для расчета связанных статей: справедливая стоимость предмета аренды для определения его негарантированной ликвидационной стоимости, справедливая стоимость основных средств и нематериальных активов как возмещаемая сумма для определения величины обесценения, и другие.

Высокое качество раскрытия и частое использование справедливой стоимости в российской практике требует от составителей отчетности знания МСФО. Так как официальный перевод Международных стандартов финансовой отчетности осуществляется с некоторым лагом к дате выпуска поправок к ним, рекомендуется руководствоваться оригинальными документами, размещенными на сайте Фонда МСФО.

Один из лучших примеров раскрытия справедливой стоимости в финансовой отчетности приводит металлургическая группа ArcelorMittal S.A. [219]. В отчете о финансовых результатах организация показывает изменение справедливой стоимости инвестиций в долевые инструменты, в том числе долю, приходящуюся на зависимые организации и совместные предприятия. Компания указывает, что такие инвестиции оцениваются по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. Дополнительно в финансовой отчетности приведены принципы ведения бухгалтерского учета, включающие учет по справедливой стоимости. В раскрытии финансирования и финансовых инструментов группа приводит статьи, отраженные в отчете о финансовом положении, выделяя финансовые активы и обязательства, при оценке которых использовалась справедливая стоимость. Пример раскрытия приведен в таблице 8. При определении большинства финансовых активов используется оценка по справедливой стоимости. Также компания раскрывает финансовые инструменты в разрезе категорий и классификаций, что позволяет идентифицировать подход к оценке конкретных статей и роль профессионального суждения при подготовке финансовой отчетности. Применение аналогичной таблицы прочими экономическими субъектами позволит пользователям определить справедливость оценок отдельных статей.

Таблица 8 – Пример раскрытия использования стоимостей в отношении статей финансовой отчетности

В тысячах рублей

| Статья финансовой отчетности              | Стоимость, отраженная в балансе | Нефинансовые активы/ обязательства | Активы/ обязательства по амортизированной стоимости | Справедливая стоимость через прибыль или убыток | Справедливая стоимость через прочий совокупный доход |
|-------------------------------------------|---------------------------------|------------------------------------|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| Денежные средства и эквиваленты           | 677 482                         | -                                  | 677 482                                             | -                                               | -                                                    |
| Дебиторская задолженность                 | 370 271                         | -                                  | 330 789                                             | -                                               | 39 482                                               |
| Запасы                                    | 426 536                         | 426 536                            | -                                                   | -                                               | -                                                    |
| Итого оборотные активы                    | 1 474 289                       | 426 536                            | 1 008 271                                           | -                                               | 39 482                                               |
| Основные средства                         | 2 129 041                       | 2 129 041                          | -                                                   | -                                               | -                                                    |
| Доходные вложения в материальные ценности | 134 089                         | -                                  | -                                                   | -                                               | 134 089                                              |
| Инвестиции в ассоциированные организации  | 281 539                         | 281 539                            | -                                                   | -                                               | -                                                    |
| Прочие активы                             | 22 842                          | 10 673                             | 1 408                                               | 10 761                                          | -                                                    |
| Итого внеоборотные активы                 | 2 567 511                       | 2 421 253                          | 1 408                                               | 10 761                                          | 134 089                                              |
| Итого активы                              | 4 041 800                       | 2 847 789                          | 1 009 679                                           | 10 761                                          | 173 571                                              |

Источник: составлено автором на основании [219].

Неконтролирующая доля участия (далее – НДУ) формируется не всеми анализируемыми компаниями, что связано с сущностью этого оценочного значения. Согласно МСФО (IFRS) 3 неконтролирующая доля участия – это «доля в собственном капитале дочерней организации, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую организацию» [52]. В случае, если материнская компания владеет 100% во всех дочерних организациях, то неконтролирующая доля участия будет отсутствовать.

Рассматриваемое оценочное значение наиболее качественно раскрывается в финансовой отчетности ранее упомянутой группы ArcelorMittal S.A. [219]. В примечаниях компания приводит информацию только о дочерних организациях, в которых имеется существенная неконтролирующая доля. Такой принцип соблюдается во всех исследуемых экономических субъектах в случаях, если количество дочерних организаций значительное. Использование указанного принципа является рациональным с точки зрения соотношения выгод и затрат.

Значимой частью раскрытия информации в части НДУ является подробное описание операций с дочерними организациями. Приведенные комбинированные данные по основным формам отчетности выделенных существенных дочерних организаций являются широко используемой практикой среди анализируемых субъектов. Совершенствование примечания возможно за счет включения краткого описания дочерних организаций.

Важным оценочным значением, указанным в таблице 6, является сумма обесценения. Повышение частоты тестирования активов на предмет обесценения обусловлено введением ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020. Являясь оценочным значением, обесценение включает в себя ряд связанных категорий: ценность использования, справедливая стоимость, возмещаемая сумма. По причине сложности расчета и последующего подтверждения связанных категорий и, как следствие, суммы обесценения ряд аудиторов по результатам проведения анализа выделяют вопросы обесценения активов отдельно.

Примером является группа НЛМК, в качестве ключевого вопроса аудита которой выделена оценка возмещаемости балансовой стоимости основных средств, нематериальных активов и гудвила [143]. В отчете о финансовых результатах компания указывает нетто сумму прибыли/убытка от обесценения финансовых активов, сумму обесценения внеоборотных активов и инвестиций в совместные предприятия.

В примечании по основным средствам описаны индикаторы обесценения активов и проведен анализ чувствительности отдельных единиц, генерирующих денежные средства, по цене, объемам продаж и ставке дисконтирования. Раскрытый в примечаниях объем информации по обесценению нематериальных активов и гудвила является недостаточным. Совершенствование качества раскрытия может быть осуществлено за счет подробного описания расчета суммы обесценения нематериальных активов, в частности связанных категорий: метод оценки, модель, допущения, исходные данные, а также раскрытия результатов анализа чувствительности

на основании выделенных связанных категорий.

Дополнительным бенчмарком по раскрытию обесценения основных средств в финансовой отчетности является российская энергетическая компания ПАО «Русгидро» [142], подробно описывающая ключевые допущения, используемые при проведении теста на обесценение, и осуществляющая анализ чувствительности по ряду допущений.

Так как вопрос обесценения является одним из наиболее важных как для аудита, так и для бухгалтерского учета, проанализированы аспекты, раскрываемые в примечаниях к финансовой отчетности исследуемых российских экономических субъектов в отношении обесценения внеоборотных активов, в частности основных средств, представленные в таблице 9.

Таблица 9 – Раскрытие обесценения в примечаниях к финансовой отчетности

| Аспект                             | Раскрытие                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Общие положения                    | Факторы/индикаторы обесценения, в том числе в разрезе ЕГДС<br>Источники информации для выявления обесценения<br>Подход/метод к определению суммы обесценения<br>Распределение суммы обесценения в рамках ЕГДС<br>Подход к признанию/отражению в учете суммы обесценения<br>Причины признания убытка от обесценения и его восстановления<br>Причины отсутствия обесценения в отношении ЕГДС |
| Расчет прогнозных денежных потоков | Источники для расчета денежных потоков<br>Тип денежного потока: доналоговый или посленалоговый; номинальный или реальный<br>Длина прогнозного периода                                                                                                                                                                                                                                      |
| Анализ чувствительности            | Диапазон изменения допущений<br>Причины изменения допущений<br>Допущения, по которым оценка возмещаемой суммы наиболее чувствительна<br>Количественный эффект от изменения допущений                                                                                                                                                                                                       |

Продолжение таблицы 9

| 1                                            | 2                                                                                                     |
|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Идентификация ЕГДС                           | Подход к идентификации ЕГДС<br>Описание идентифицированных ЕГДС<br>Количество идентифицированных ЕГДС |
| Суммы признания и восстановления обесценения | В разрезе групп ОС<br>В отношении разных подгрупп активов<br>В разрезе сегментов                      |
| Допущения и исходные данные                  | Источники исходных данных<br>Значения выбранных допущений<br>Причины выбора конкретных допущений      |

Источник: составлено автором на основании [88; 122-126; 128-146].

Приведенный в таблице 9 перечень аспектов и раскрытий может быть расширен с учетом требований отдельных групп стейкхолдеров к конкретному экономическому субъекту. С целью систематизации отражения в финансовой отчетности исследуемой категории рекомендуется сформировать аналогичные своды по наиболее используемым оценочным значениям.

Анализируемые экономические субъекты приводят конкретные оценочные значения, исходные данные и допущения, используемые в рамках проведения теста на обесценения: ставки дисконтирования, данные по ценам, макроэкономические предпосылки, прогнозные объемы, оценка запасов и ресурсов, маржинальность продукции, данные по операционным расходам, капитальным вложениям, расходам на рекультивацию, ставка роста в терминальном (постпрогнозном) периоде, спрос на продукцию, срок действия договоров, лицензий и условия их продления, допущения в отношении выделения ЕГДС и прочие. Приведенный перечень является агрегированным. Более подробно в примечаниях раскрываются наиболее существенные показатели. Большое количество связанных оценочных значений и исходных данных подтверждает сложность расчета суммы обесценения, делая ее одним из ключевых оценочных значений.

Таким образом, качество раскрытия оценочных значений различается как по видам, так и по экономическим субъектам. При этом существуют возможности для улучшения раскрытия информации по оценочным значениям в финансовой отчетности большинства компаний. В результате

отсутствия достаточных методических рекомендаций, регламентирующих минимальный и рекомендуемый объем представления информации по конкретным видам, составителям отчетности приходится использовать профессиональное суждение при выборе раскрываемых аспектов. Систематизация рекомендаций по отражению в финансовой отчетности оценочных значений упростит процесс ее подготовки, а наличие перечня информации для раскрытия повысит прозрачность отчетности экономических субъектов.

По итогам исследования практики применения оценочных значений в финансовой отчетности следует сделать ряд выводов:

- сложности практического характера при применении оценочных значений обусловлены следующими факторами:
  - отсутствием достаточных методических рекомендаций;
  - зависимостью величины оценочных значений от используемых при расчете связанных оценочных значений, исходных данных и допущений;
  - непрерывным характером изменения ряда оценочных значений;
  - взаимным влиянием оценочных значений и связанных рисков;
  - ростом количества факторов неопределенности;
  - увеличением числа зон ответственности экономических субъектов;
- качество раскрытия отдельных видов оценочных значений отличается по отраслям, что подтверждает необходимость отраслевой диверсификации при составлении методических рекомендаций. В качестве ориентира рекомендуется использовать отраслевую диверсификацию, приведенную в МСФО (IFRS) S2. В ряде случаев зарубежный опыт применения оценочных значений, в особенности, связанных с амортизацией и с арендными отношениями, опережает отечественный, в результате дальнейшее развитие российской практики возможно за счет применения наработок зарубежных коллег. Выделенные примеры лучших раскрытий могут использоваться как бенчмарки при совершенствовании представления оценочных значений в финансовой отчетности и повышении ее прозрачности.

### **2.3 Использование оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, в корпоративной отчетности**

Факты хозяйственной деятельности и риски, относящиеся к нефинансовым аспектам, становятся не менее значимыми, чем финансовые. Повышение качества раскрываемой информации за счет нефинансовых показателей оказывает влияние на транспарентность корпоративной отчетности.

Значимость раскрытия нефинансовых аспектов подчеркнута в проекте стандарта отчетности об устойчивом развитии Министерства экономического развития Российской Федерации, в информационных письмах Банка России и в Международных стандартах раскрытия информации об устойчивом развитии. Многие российские и зарубежные экономические субъекты разрабатывают отчет об устойчивом развитии, а также экологический, климатический и социальный отчеты, отчет о корпоративном управлении (далее – связанные отчеты). Раскрытие нефинансовых показателей в финансовой отчетности и связанность финансовой и нефинансовой отчетности являются важным вектором развития бухгалтерского учета, повышающим транспарентность отчетности.

По результатам анализа частоты использования оценочных значений, приведенных в таблице И.1, не менее 90% компаний отражают в консолидированной финансовой отчетности обязательства, связанные с окончанием использования активов, природоохранными мероприятиями, и пенсионные обязательства.

Подкатегориями оценочных значений, с использованием которых раскрываются нефинансовые составляющие деятельности экономического субъекта, преимущественно являются оценочные и условные обязательства.

Анализ использования обязательств для раскрытия нефинансовой информации, а именно вопросов, связанных с экологическим, социальным аспектами и корпоративным управлением, в финансовой отчетности

осуществлен на основании данных компаний, приведенных в таблице Ж.1.

Все исследуемые субъекты приводят в консолидированной финансовой отчетности информацию в отношении нефинансовых аспектов, что обусловлено существенностью нефинансовой деятельности и повышенной вероятностью реализации ESG-рисков в анализируемых отраслях.

В финансовой отчетности компании раскрывают следующие оценочные значения, связанные с климатом и окружающей средой: экологические обязательства, оценочные обязательства по выводу активов из эксплуатации, по ликвидации активов, по восстановлению окружающей среды, в отношении рекультивации земель, условные обязательства по охране окружающей среды, по судебным разбирательствам, связанным с экологией, рекультивацией, по вопросам, связанным с климатом, и другие.

В приложении К представлены экономические субъекты, включающие оценочные обязательства, связанные с климатом и окружающей средой, в основные формы отчетности. Условные обязательства отсутствуют по причине их раскрытия только в примечаниях к отчетности.

Основными Е-асpekтами являются вопросы, связанные с рекультивацией и выводом активов из эксплуатации. Частое их раскрытие обусловлено существенностью влияния на внешних стейкхолдеров по сравнению с другими вопросами.

С точки зрения качества раскрытия информации анализируемыми экономическими субъектами как в финансовой, так и в нефинансовой отчетности стоит выделить горно-металлургическую компанию Anglo American plc. В финансовой отчетности группа показывает сумму вложений на восстановление окружающей среды в трасты. Сумма отражена в активах и представляет собой «взносы в контролируемые фонды, созданные для покрытия обязательств по восстановлению окружающей среды в Южноафриканской Республике» [226]. В примечаниях компания показывает расшифровку имеющихся активов с описанием их сущности и отражает бухгалтерские суждения. Рассматриваемые активы значительно ниже

связанных обязательств, раскрываемых только в примечаниях к отчетности. С целью упрощения расчета «нетто» суммы рекомендуется в консолидированном балансе отразить сумму соответствующих обязательств. В отчете об устойчивом развитии группа подробно описывает деятельность по восстановлению окружающей среды, в том числе планы на разных временных периодах, прогнозируемые и фактические объемы рекультивации, информацию по высадке деревьев на месте месторождений и прочую информацию. Повышение полезности и транспарентности отчетной информации проанализированного экономического субъекта возможно за счет осуществления связанности финансовой и нефинансовой отчетности с применением прозрачных механизмов.

Из таблицы К.1 следует, что зарубежные компании чаще раскрывают вопросы, касающиеся экологического аспекта в формах отчетности, чем российские. Вместе с тем качество раскрытия экологических обязательств в финансовой отчетности отдельных отечественных организаций превышает качество представления аналогичных вопросов зарубежными субъектами.

Одно из наиболее детальных раскрытий нефинансовых аспектов в отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах осуществляет ПАО «ГМК «Норникель» [159], что обусловлено улучшением качества публикуемой информации после разлива дизельного топлива в Норильске в 2020 году, в результате которого группа понесла значительные убытки, связанные с ликвидацией последствий. Связанными публикуемыми отчетами являются отчет по правам человека, отчет в области ответственной цепочки поставок и отчет в области изменения климата, в которых компания детально описывает ESG-аспекты.

Подробное раскрытие в отчете об устойчивом развитии аспектов, связанных с оценочным обязательством по обеспечению вывода из эксплуатации, демонтажу и восстановлению объектов, осуществляет Enel S.p.A. [237]. Компания описывает финансовые и операционные метрики и факты с количественными данными, соответствующие краткосрочные цели

и прогресс в их достижении, раскрывает ключевые темы, связанные с экологией, приводит таблицу наиболее существенных по влиянию трендов, выявляет факторы воздействия и зависимостей от природы и биоразнообразия, осуществляет анализ экологических рисков и возможностей. Всестороннее раскрытие в нефинансовой отчетности вопросов экологии дает возможность стейкхолдерам учесть их при принятии решений. В то же время отсутствие прозрачной связи оценочного обязательства в финансовой отчетности с экологическим аспектом в отчете об устойчивом развитии усложняет оценку влияния оценочного значения на перспективы финансовой деятельности субъекта.

Наличие конкретных правил по расчету отдельных экологических обязательств в ФСБУ позволяет составителями отчетности более точно определить их величину. Например, в рамках статьи [196] проанализированы особенности формирования, учета и раскрытия в отчетности оценочных обязательств в отношении рекультивации согласно ФСБУ и МСФО. Авторами сделан вывод о том, что «точность расчета оценочных обязательств на рекультивацию является более высокой в ФСБУ, что обусловлено наличием конкретных положений, описывающих требования к состоянию земельных участков после рекультивации [196]». Таким образом, в российской практике можно выделить не только отдельные отечественные компании, осуществляющие более качественное раскрытие экологических обязательств, чем зарубежные организации, но и виды оценочных обязательств, связанные с экологическим аспектом, требования и принципы формирования и использования которых более качественно проработаны в Федеральных стандартах бухгалтерского учета, чем в МСФО.

Ряд нефинансовых аспектов деятельности организации выделен в качестве ключевых вопросов аудита, представленных на рисунке 4. Например, ПАО «АК «Алроса» рассчитывает величину резерва по обязательству на рекультивацию по каждому месторождению и хвостохранилищу на основе оценки будущих затрат, что требует применения значительных суждений

в отношении основных оценочных значений и исходных данных, используемых при расчете рассматриваемой статьи: срок проведения работ по восстановлению земель, стоимость планируемых мероприятий по восстановлению, прогноз инфляции, ставка дисконтирования [139]. Наличие большого количества оценочных значений и, как следствие, высокая неопределенность величины обязательства в отношении рекультивации наряду с существенностью его суммы для целей аудита, что объясняется связанностью деятельности ПАО «АК «Алроса» с добычей полезных ископаемых, вызывает необходимость выделения статьи в качестве ключевого вопроса аудита.

Сравнительный отраслевой анализ представления в отчетности экологических обязательств экономическими субъектами, указанными в таблице Ж.1, показал, что все компании, относящиеся к нефтегазовой отрасли, раскрывают в финансовой отчетности оценочные обязательства, связанные с окружающей средой, что объясняется следующими факторами:

- размером компаний, так как в нефтегазовой отрасли функционируют одни из наиболее крупных экономических субъектов;
- высоким уровнем контроля со стороны государства;
- важностью вопросов, связанных с окружающей средой, для отрасли в целом.

В горно-металлургической отрасли большинство субъектов раскрывают суммы оценочных обязательств, касающихся экологии и окружающей среды. Исследуемые энергетические организации упоминают про экологические обязательства в финансовой отчетности более, чем в 70% случаев. Проведенный анализ подтверждает отраслевую диверсификацию оценочных значений.

Анализ раскрытия экологических обязательств зарубежными компаниями показал, что все экономические субъекты включают экологические обязательства в финансовую отчетность. При этом существует зависимость между уровнем развития страны и качеством раскрытия:

в среднем компании из стран с более развитой экономикой детальнее отражают вопросы, касающиеся экологического аспекта, и связанные оценочные значения. Все зарубежные компании описывают вопросы, связанные с окружающей средой. Приведенное в отчетах раскрытие количественных данных и связанных рисков по рассматриваемому аспекту является ограниченным. В большинстве случаев описание соответствующих рисков осуществляется с количественной точки зрения, что требует использования оценочных значений.

Раскрытие ряда нефинансовых аспектов в финансовой отчетности вызывает необходимость формирования специфичных оценочных значений, связанных с климатическими, теорриториальными, нормативно-правовыми особенностями деятельности экономического субъекта. Примером является холдинговая компания Tokyo Electric Power Company Holdings, Incorporated (далее – ТЕРСО). Холдинг начисляет оценочные обязательства на потери при стихийном бедствии, что обусловлено необходимостью возмещения ущерба, нанесенного тайфуном и чередой землетрясений [247]. Расчет обязательства в общем виде описан в финансовой отчетности. Конкретизация раскрытия с указанием метода оценки, модели, допущений и исходных данных является возможностью для качественного улучшения. В интегрированном отчете показаны связанные риски и дана их количественная (денежная) оценка. Несмотря на наличие денежной оценки, эксплицитная связь рисков с рассчитанным в финансовой отчетности оценочным обязательством не идентифицирована. Особенность выделенного оценочного обязательства заключается в его взаимосвязи с геологической и климатической спецификой страны функционирования компании – Японии. Приведенный пример подчеркивает широкие возможности использования оценочных значений для отражения неопределенностей, связанных с нефинансовой деятельностью экономического субъекта.

Раскрытие информации не только описательного характера, но и количественной оценки фактов, событий, процессов, связанных с Е-аспектом,

позволит значительно повысить ценность отчетной информации для стейкхолдеров. В нефинансовой отчетности количественное раскрытие, вероятно, будет представлено в виде натуральной или процентной оценки, в финансовой отчетности – в виде денежной (стоимостной) оценки. Расчет денежной оценки нефинансовых аспектов требует большей экспертизы составителей отчетности относительно натуральной или процентной оценки.

В соответствии с МСФО (IFRS) S1 количественная оценка может быть раскрыта либо в виде точечной оценки, либо как диапазон [254]. В стандарте не приведены рекомендации по типу оценки: относительная или абсолютная, и по форме абсолютной оценки: натуральная или денежная (стоимостная), что позволяет составителям отчетности принимать самостоятельные решения на основании профессионального суждения и с учетом требований заинтересованных сторон.

Группа Polymetal International plc в интегрированном отчете за 2022 год приводит относительную оценку влияния нефинансовых аспектов в виде климатических рисков на финансовую деятельность. Например, компания оценивает отток денежных средств от реализации геокриологических рисков в размере 3-5% от скорректированной EBITDA, сумму ущерба от рисков, связанных с государственными и трансграничными налогами на выбросы углерода как 3-5% от скорректированной EBITDA [117]. Денежную оценку влияния климатических рисков в абсолютных значениях приводит ПАО «Северсталь». Российская группа компаний в таблице ключевых климатических рисков [109] делит риски по оценке финансового воздействия: до 20 миллионов долларов США, от 20 до 100 миллионов долларов США и свыше 100 миллионов долларов США.

Приведенные примеры раскрытия влияния Е-рисков на деятельность компаний позволяют инвесторам дать самостоятельную оценку перспектив функционирования и принять решение о вложении капитала с учетом индивидуального уровня риска компании. С целью расширения использования денежных оценок нефинансовой деятельности и повышения

транспарентности отчетности экономических субъектов рекомендуется разработать методические рекомендации по расчету оценочных значений, связанных с экологическим аспектом.

Социальная ответственность бизнеса является маркером уровня развития общества, а социальные аспекты оказывают влияние как на внешних, так и на внутренних стейкхолдеров. В условиях сложившейся практики социальные вопросы представлены в виде пенсионных обязательств, показателей травматизма, капитальных инвестиций в объекты инфраструктуры, социальных обязательств в целом. В финансовой отчетности и раскрытиях к ней такие вопросы раскрываются с помощью следующих оценочных значений: пенсионные обязательства, обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, оценочные обязательства по вознаграждениям после окончания трудовой деятельности, социальные обязательства и другие, представленные в приложении Л.

Вопросы, относящиеся к социальному аспекту, практически всеми анализируемыми компаниями рассматриваются в финансовой отчетности, при этом только выделенные в таблице Л.1 субъекты раскрывают суммы непосредственно в формах отчетности.

В таблице Л.1 стоит выделить BP plc, которая подробно раскрывает вопросы, связанные с пенсионными обязательствами, в примечаниях к отчетности. Компания приводит детальное описание обязательств, оценочные значения и допущения при определении их величины в разрезе регионов, анализ чувствительности по выделенным допущениям и оценку будущих выплат, а также структуру и движение связанных активов пенсионного плана по регионам. Дополнительно в примечаниях компания описывает условные обязательства по судебным разбирательствам, связанным с жалобами граждан по причине экономических потерь или травматизма и связанным с выплатой компенсаций за медицинское обслуживание, приводя сумму ранее выплаченных средств в размере 67 миллионов долларов США [218]. В отличие от BP plc Enel S.p.A. раскрывает в примечаниях к отчетности

оценочные, а не условные, обязательства по судебным разбирательствам [227], что говорит о формировании более надежной оценки итальянской компанией.

Пенсионные активы и обязательства группы компаний Anglo American plc включают в себя планы с установленными выплатами и медицинские планы по окончании трудовой деятельности [226]. В примечаниях к консолидированной финансовой отчетности группа показывает оценочные значения по регионам и инструментам, раскрывает движение пенсионных активов и обязательств как составляющей отчета о финансовых результатах и отчета о финансовом положении, приводит данные по изменению справедливой стоимости активов и обязательств, относящихся к пенсионным планам [226]. Важной частью в раскрытии рассматриваемых планов являются связанные оценочные значения и актуарные допущения: средняя ставка дисконтирования, средний уровень инфляции, ожидаемый срок жизни после 60 лет, которые группа приводит в разрезе регионов. Дополнительно в примечании описываются ключевые риски, и способы их митигации. Выделенный риск процентных ставок можно косвенно соотнести с категориями, используемыми в анализе чувствительности: ставка дисконтирования, инфляционный индекс, ожидаемая продолжительность жизни. Описанное раскрытие оценочных значений и актуарных допущений позволяет всесторонне проанализировать процесс формирования обязательства и оценить его влияние на деятельность экономического субъекта в будущем. Эксплицитное отражение влияния риска процентных ставок в анализе чувствительности является возможностью для улучшения раскрытия.

Высокое качество раскрытия оценочных активов и обязательств по пенсионным выплатам и связанным программам объясняется рядом факторов:

- наличием методической базы, позволяющей обоснованно рассчитать и учесть соответствующие показатели в финансовой отчетности: разработаны актуарные модели, оптимизированные для расчета активов и обязательств по пенсионным выплатам, сформированы учетные правила по отражению

обязательств и дальнейшему их учету, имеется длительный практический опыт определения соответствующей величины;

- высокой вероятностью оттока денежных средств в будущем, стимулирующей организации создавать обязательства по пенсионным выплатам и относящиеся к ним активы;

- удовлетворением запроса стейкхолдеров в части интеграции ESG-аспектов в финансовую отчетность.

Среди анализируемых субъектов наиболее удачным примером раскрытия социальных вопросов российской компанией является ПАО «Норникель» [131], которое показывает в формах отчетности сумму социальных обязательств, а не обязательств по пенсионным планам, в примечаниях – их движение на агрегированном уровне и сущность, что позволяет понять причину возникновения и оценить разумность начисления. Совершенствование качества представления возможно за счет дезагрегации социальных обязательств при раскрытии их движения и включения исходных данных, допущений и анализа чувствительности по допущениям в раскрытие.

Примерами специфичных для конкретной компании оценочных значений социального характера являются обязательства по ремонту объектов социальной инфраструктуры, принадлежащих местным муниципалитетам, сносу ветхого и аварийного жилья ПАО «АК «Алроса» [139] и обязательства по специальным концессионным договорам на поставку электроэнергии населению, показанные в формах отчетности *Électricité de France S.A.* (далее – *EDF S.A.*) [234]. Вторым уникальным оценочным значением, раскрываемым французской компанией, является оценочное обязательство на аннуитеты при несчастном случае на производстве, болезни и инвалидности, приведенное как в примечаниях к финансовой отчетности, так и в нефинансовой отчетности [234].

В нефинансовой отчетности социальный аспект раскрывается всеми анализируемыми компаниями. Несмотря на то, что в большинстве отчетов приведена натуральная оценка социальных фактов, ни один из исследуемых

экономических субъектов не оценивает денежное влияние социальных рисков на финансовые показатели. Вопросы, касающиеся социального аспекта, чаще раскрываются в формах отчетности, чем экологические вопросы, что обусловлено наличием однозначных актуарных расчетов, позволяющих определить величину некоторых из них. Ряд исследуемых организаций, большая часть которых является зарубежными, в формах отчетности приводят оценочные обязательства, связанные как с социальным, так и с экологическим аспектом. К ним относятся Shell plc, Anglo American plc, Rio Tinto Group и ПАО «Юнипро».

Вопросы, связанные с корпоративным управлением, являются наиболее «чувствительными» для руководства организации и раскрываются в меньшей степени, чем вопросы, связанные с экологическими и социальными аспектами. К ним относятся в том числе: реализация прав акционеров, деятельность органов управления, эффективность механизмов контроля, информационная прозрачность и раскрытие информации о мошенничестве и коррупции. Данные вопросы не раскрываются в финансовой отчетности большинства исследуемых компаний, что связано со следующим:

- отсутствием устоявшейся практики их раскрытия;
- наличием рисков непосредственно для управленческого персонала;
- сложностью оценки влияния факторов, связанных с корпоративным управлением, на финансовые показатели [194].

Примером организации, выделяющей отчет о корпоративном управлении как составную часть годового отчета, является МКПАО «ОК «Русал» [95]. Описанные в отчете риски связаны с деятельностью компании в целом, а не с деятельностью управленческого персонала. В результате, несмотря на наличие отдельного раздела, посвященного корпоративным вопросам, важная информация для понимания прогресса в области корпоративного управления отсутствует.

Практика независимой проверки деятельности совета директоров является способом минимизации рисков корпоративного управления. Среди

исследуемых компаний такую проверку в 2021 году осуществило ПАО «Лукойл» [103]. В годовом отчете приведены основные результаты независимой оценки и направления для дальнейшего развития. «Внедрение соответствующей практики сможет повысить уровень доверия со стороны стейкхолдеров, поэтому компаниям следует проанализировать возможности по внедрению соответствующих практик с точки зрения соотношения затрат и выгод от их проведения» [194].

Одним из наиболее острых вопросов, касающихся корпоративного управления, является вопрос коррупции. В отношении указанного аспекта большинство исследуемых организаций раскрывают информацию в натуральной форме: о количестве обращений, касающихся коррупционных случаев, о мероприятиях по противодействию коррупции и мошенничеству и прочие данные.

Российские компании ПАО «НК «Роснефть» и ПАО «Интер РАО» в своих годовых отчетах или отчетах об устойчивом развитии раскрывают информацию, связанную с противодействием коррупции, а именно количественные данные о контрольных мероприятиях, количестве обращений, выявленных случаях коррупции и величине предотвращенного ущерба [102; 148]. Приведенная информация может быть использована для расчета соответствующего оценочного обязательства (при условии высокой вероятности оттока денежных средств в случае реализации риска и высокой достоверности оценки) или условного обязательства, связывающего корпоративный аспект нефинансовой отчетности, в частности коррупционный риск, и финансовую отчетность.

ПАО «НК «Роснефть», ПАО «НЛМК» и ПАО «Интер РАО» показывают матрицу существенности, отдельно выделяя вопросы противодействия коррупции [91; 102; 148]. Лучшее раскрытие аспектов, связанных с коррупционным риском, осуществляет ПАО «Интер РАО», которое дополнительно включает риск коррупции в таблицу рисков [102], подчеркивая его важность для компании. Заслуживает внимания подход к раскрытию

соответствующих вопросов компании TotalEnergies SE [224], подробно описывающей действия, направленные на борьбу с коррупцией и уклонения от налогов, как часть годового отчета, относящуюся к нефинансовым результатам деятельности. Также положительным примером может служить Anglo American plc [235], которая в таблице рисков выделяет риск, связанный с коррупцией, отмечает риск-аппетит компании, возможности для его митигации и влияние риска.

Таким образом, качество раскрытия ESG-информации зависит от специфики деятельности компании и связанных рисков. Большинство исследуемых экономических субъектов раскрывают вопросы, касающиеся либо экологического, либо социального аспектов. При этом вопросы, касающиеся корпоративного управления, раскрываются в корпоративной отчетности менее подробно и существенно реже. По итогам межотраслевого анализа следует, что в финансовой отчетности вопросы экологии наиболее полно и качественно раскрываются компаниями горно-металлургической отрасли, социальные вопросы – субъектами энергетической отрасли. Сравнительный анализ российских и зарубежных организаций показал, что вопросы, касающиеся экологического и социального аспекта, более качественно раскрываются зарубежными компаниями, а вопросы, касающиеся корпоративного аспекта – российскими экономическими субъектами.

Являясь одним из наиболее сложных для оценки и раскрытия в отчетности аспектом нефинансовой деятельности, ESG-риски могут являться «красными флагами» в процессе принятия решений заинтересованными сторонами. С целью определения необходимого объема представления информации о рисках, связанных с устойчивым развитием, проведен анализ раскрытия информации по вопросам коррупции в публичных отчетах. По итогам исследования практик компаний, выделенных в таблице Ж.1, составлен перечень информации, относящейся к рискам, и форм ее представления, представленный в таблице 10.

Приведенный перечень информации по раскрытию рисков, касающихся

Таблица 10 – Информация по раскрытию рисков, касающихся коррупции, в публичной годовой/интегрированной отчетности

| Аспект представления                                                       | Форма представления                                  | Пункты к раскрытию                                                                                                                                                    | Примеры                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| Сущность риска                                                             | Таблица рисков                                       | Описание риска, причин возникновения, влияния на компанию, возможностей для митигации, риск-аппетита, аспектов влияния, прочие комментарии (если необходимо)          | Anglo American plc                                         |
| Воздействие компании и влияние на стейкхолдеров                            | Матрица существенности                               | Ось существенности влияния компании на тему и ось существенности темы для стейкхолдеров                                                                               | ПАО «НЛМК»                                                 |
| Информация, связанная с результатами воздействия события, вызывающего риск | Информационная таблица                               | Количество мероприятий, выявленные случаи, количество обращений, последствия и прочее                                                                                 | ПАО «Интер РАО», ПАО «НК «Роснефть»                        |
| Оценка влияния риска на финансовые показатели компании                     | Часть таблицы рисков или отдельное представление     | Интервальная или точечная оценка возможного ущерба в результате реализации риска в виде оценочного значения                                                           | Polymetal International plc, ПАО «Северсталь», Enel S.p.A. |
| Влияние и вероятность риска                                                | Карта рисков                                         | Ось вероятности наступления риска и ось влияния риска                                                                                                                 | ПАО «Интер РАО»                                            |
| Мероприятия по предотвращению риска                                        | Описание с таблицами и графиками (при необходимости) | Количество соответствующих мероприятий, комплаенс, контрольная среда, результаты деятельности внутреннего аудита, описание связанных корпоративных принципов и прочее | ПАО «НЛМК», ПАО «НК «Роснефть», TotalEnergies SE           |
| Дополнительная информация, полезная для стейкхолдеров                      | Описание с таблицами и графиками (при необходимости) | Не применимо                                                                                                                                                          | TotalEnergies SE и прочие компании из таблицы Ж.1          |

Источник: разработано автором [194].

коррупции, может быть также использован для отражения в корпоративной отчетности других ESG-рисков. Выделенный в таблице 10 аспект «оценка влияния риска на финансовые показатели компании» является одним из наиболее сложных для определения при формировании раскрытия. Разработка методических рекомендаций по оценке денежного влияния нефинансовых рисков снизит неопределенности при проведении расчетов и упростит процесс формирования соответствующих оценочных значений. Это приведет к увеличению частоты отражения нефинансовых рисков в финансовой

отчетности и повышению транспарентности корпоративной отчетности экономических субъектов. В приведенных в качестве примера практиках расчета влияния нефинансовых рисков осуществляется интервальная оценка, что подтверждает сложность и неоднозначность их измерения и указывает на необходимость использования оценочных значений для определения влияния ESG-рисков.

Таким образом, на основании проведенного анализа следует, что:

- повышение качества раскрытия оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, рекомендуется осуществлять как за счет отражения дополнительной информации в финансовой отчетности, так и за счет раскрытия связанной нефинансовой информации в нефинансовых отчетах. Решение о включении определенного оценочного значения в основные формы отчетности следует принимать с использованием профессионального суждения, основанного на уровне существенности, специфики деятельности экономического субъекта как в прошлом, так и в обозримом будущем, требованиях стандартов, законодательства и пользователей отчетности, степени влияния выбранного подхода к раскрытию оценочного значения на транспарентность отчетности и соотношении «выгоды-затраты»;

- раскрытие информации о рисках, отражающих нефинансовые аспекты деятельности экономического субъекта в финансовой отчетности, возможно за счет их интеграции в процесс формирования оценочных и условных обязательств. Для этого рекомендуется разработать методические рекомендации по раскрытию нефинансовых рисков и связанных оценочных значений и допущений в финансовой и нефинансовой отчетности, в частности в отчете об устойчивом развитии. Внедрение предлагаемой таблицы по раскрытию информации в отношении рисков органами, стандартизирующими составление финансовой отчетности, обеспечит более полное отражение ESG-аспектов компаниями, что повысит транспарентность отчетной информации.

## **Глава 3**

### **Направления совершенствования оценочных значений в целях повышения транспарентности отчетности**

#### **3.1 Предложения по развитию оценочных значений в системе учета и отчетности**

В результате проведенного в параграфе 1.1 анализа использования в МСФО и МСА связанных с оценочными значениями категорий: метод оценки, модель, допущения и исходные данные выявлена необходимость интеграции указанных категорий в российскую практику бухгалтерского учета. Для их идентификации составлена таблица 11, определяющая ключевые характеристики.

Выявленные в ходе исследования различия между «оценочным значением» в ФСБУ и «бухгалтерской оценкой» в МСФО и проанализированная практика применения конкретных видов вызывают необходимость уточнения экономической сущности «оценочного значения» с соблюдением следующих основополагающих аспектов:

- учет процесса гармонизации ФСБУ и МСФО;
- унификация категории «оценочное значение» в стандартах бухгалтерского учета и в стандартах аудита, используемых на территории Российской Федерации;
- использование связанных категорий, в частности метод оценки, модель, допущения и исходные данные, в отечественной практике.

С этой целью предлагается интегрировать в российскую учетную практику категорию «бухгалтерская оценка», конкретизирующую область применения оценочных значений для финансовой отчетности, определение которой должно быть взаимосвязано с Международными стандартами финансовой отчетности и Международными стандартами аудита, применяемыми на территории Российской Федерации.

Таблица 11 – Ключевые характеристики категорий, используемых при определении величины оценочного значения

| Характеристика            | Метод оценки                                                                                                             | Модель                                                                                                  | Допущения                                                                                 | Исходные данные                                                                                              |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сущность                  | Методика оценки, используемая руководством для расчета оценочного значения в соответствии с требуемыми правилами расчета | Вычислительный процесс или инструмент, используемый в рамках метода оценки                              | Суждения на основе имеющейся информации                                                   | Информация, которая может быть получена непосредственно путем наблюдений или от внешней стороны организации  |
| Особенность использования | Определяется на основании доступных исходных данных; при выборе рекомендуется учитывать соотношение выгоды-затраты       | Конкретная формула (модель) по расчету величины оценочного значения                                     | Высокая степень профессионального суждения; требуется обоснование при использовании       | Исходная информация для метода оценки и модели                                                               |
| Порядок определения       | Во вторую очередь: на основании доступных исходных данных                                                                | В последнюю очередь: в зависимости от выбранного метода оценки                                          | На протяжении всего расчета: во взаимосвязи с исходными данными, методом оценки и моделью | В первую очередь: принимая во внимание метод оценки                                                          |
| Сценарный анализ          | Применим при наличии обоснований                                                                                         | Редко применим                                                                                          | Часто применим                                                                            | Возможен                                                                                                     |
| Пример                    | Использование текущих рыночных цен, метод средневзвешенной стоимости, метод эффективной ставки процента                  | Модель ожидаемых кредитных убытков, формула Блэка-Шоулза-Мертон, формула для определения цены облигации | Выбор процентной ставки, определение стоимости заемного капитала в ставке дисконтирования | Информация о котировках финансовых инструментов, цены за прошедшие периоды, техническая информация об активе |

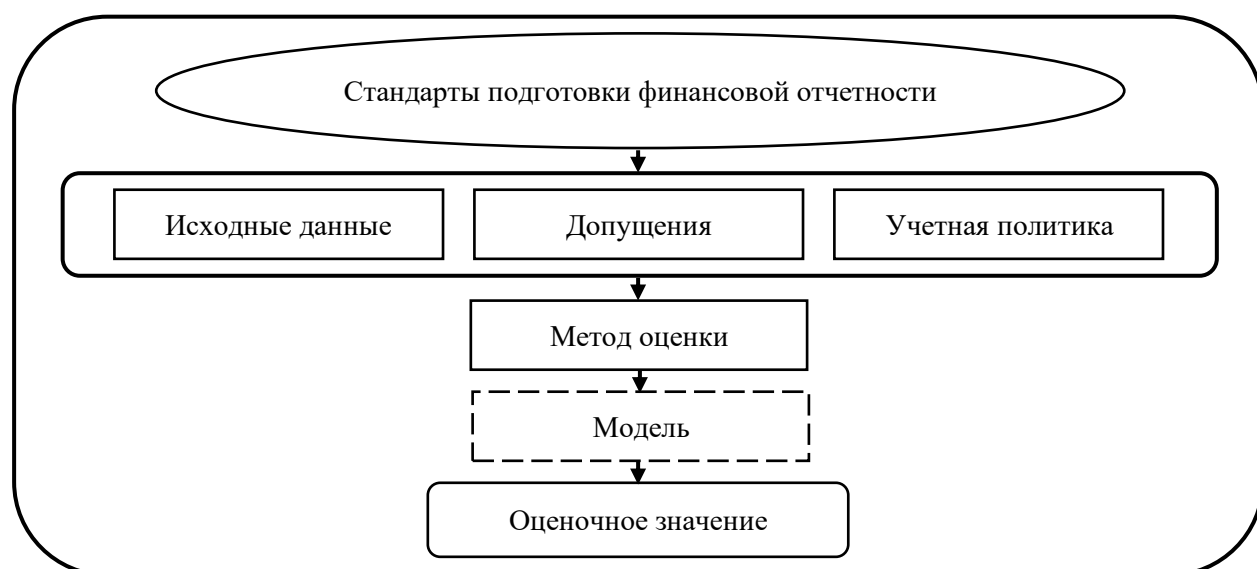
Источник: составлено автором с использованием [26].

Предлагается следующее определение категории: 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 [198]. В случае применения авторской трактовки большая часть оценочных значений, представляющая конкретные статьи финансовой отчетности, будет идентифицироваться как «бухгалтерская оценка».

Виды оценочных значений, не имеющие денежную оценку и не являющиеся статьями финансовой отчетности, например ставка дисконтирования, процентная ставка, срок полезного использования, в предлагаемой категоризации являются оценочными значениями, используемыми для расчета бухгалтерской оценки. Определение оценочного значения следующее: 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 [198].

В результате следует разделить бухгалтерские оценки, оценочные значения и допущения. Например, бухгалтерской оценкой является обязательство по аренде, оценочным значением – ставка дисконтирования, используемая для расчета величины обязательства по аренде (то есть бухгалтерской оценки). В случае, если ставка дисконтирования рассчитывается с применением модели средневзвешенной стоимости капитала (WACC), то выбор подхода к определению стоимости заемного капитала является допущением, так как является суждением на основе имеющейся информации [198].

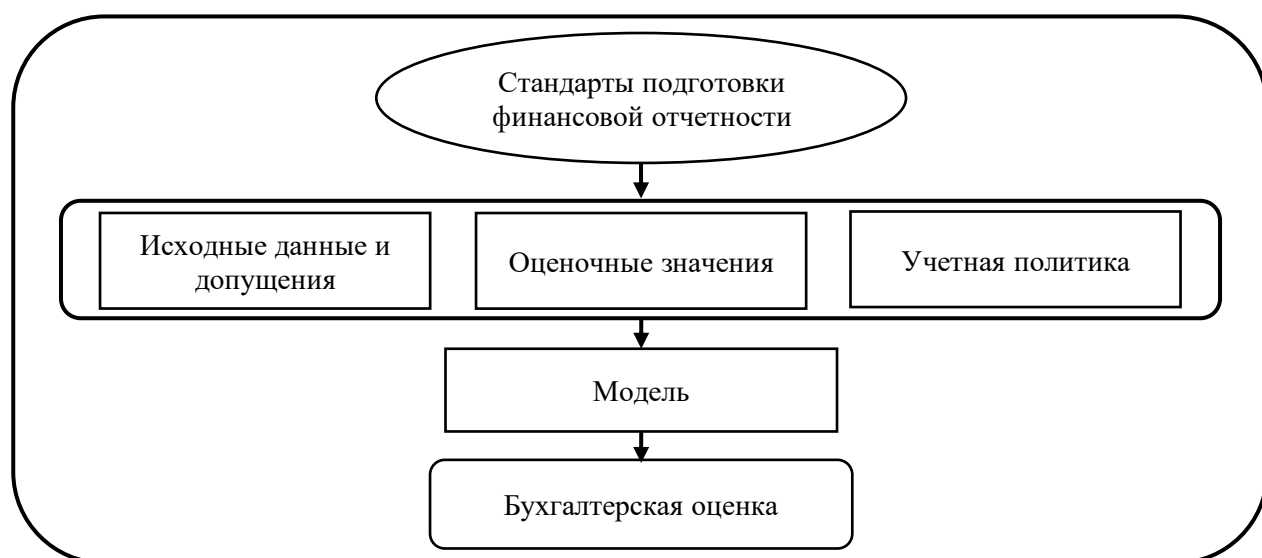
Предложенные авторские определения следует объединить в категориальную систему, в рамках которой предлагается построить схемы формирования оценочного значения и бухгалтерской оценки, связывающие рассматриваемые категории, представленные на рисунке 6, рисунке 7.



— не всегда применима

Источник: составлено автором [198].

Рисунок 6 – Уточненный процесс формирования оценочного значения как составляющей при расчете бухгалтерской оценки



Источник: разработано автором [198].

Рисунок 7 – Процесс формирования бухгалтерской оценки с использованием связанных категорий

В предложенных схемах для расчета величины бухгалтерской оценки используется модель, для оценочного значения – метод оценки и, в ряде случаев, модель. Согласно МСА 540 «метод применяется с использованием вычислительного инструмента или процесса, которые иногда именуются моделью, и предполагает применение допущений и исходных данных с учетом

совокупности их взаимосвязей» [26]. Использование модели осуществляется в рамках конкретного метода оценки. Самостоятельно метод оценки может использоваться при определении оценочного значения и в рамках него применяются допущения и исходные данные.

Неопределенность бухгалтерской оценки связана с неопределенностью исходных данных, допущений и оценочных значений, используемых при ее расчете. Исходные данные могут включать в себя как историческую, так и прогнозную информацию. Характерной особенностью прогнозной информации является ее неопределенность, что позволяет интерпретировать ее в качестве оценочного значения, как показано на рисунке 8. В результате для расчета определенных оценочных значений могут использоваться другие оценочные значения. Например, для определения оценочного значения – справедливой стоимости с применением доходного подхода, метода дисконтированных денежных потоков используются прогнозные цены, являющиеся также оценочными значениями.



Источник: разработано автором.

Рисунок 8 – Взаимосвязь исходных данных и оценочного значения

Расчет ряда прогнозных данных основывается на исторической или текущей информации. Например, срок полезного использования основного средства, являющийся оценочным значением, может быть определен на основании данных по аналогичным активам или на основании спецификаций, то есть без использования информации прогностического характера. Из этого следует, что существуют оценочные значения для расчета которых используются только исторические или текущие исходные данные. Такие

оценочные значения могут либо напрямую использоваться для расчета бухгалтерской оценки, либо формировать связанные оценочные значения.

С учетом особенностей предложенной категориальной системы выделены виды бухгалтерских оценок и оценочных значений, используемые в ФСБУ. Примерами бухгалтерских оценок являются оценочные обязательства: в связи с судебными разбирательствами, по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды, в отношении охраны окружающей среды, в отношении рекультивации земель, вызванные расторжением договора, по демонтажу предмета аренды, по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды, по перемещению предмета аренды, на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее), по заведомо убыточным договорам, в отношении предстоящей реструктуризации деятельности, по выплате выходного пособия работникам организации, в связи с выданными организацией гарантиями, в отношении предстоящих ремонтов основных средств, по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов, в связи с использованием труда работников организации; оценочные резервы: под обесценение запасов, под обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам, а также расчетная стоимость полученных ценностей, справедливая стоимость передаваемого/приобретаемого имущества, имущественных прав, работ, услуг/ОС/НМА/запасов/предмета аренды/активов, оказавшихся в излишке, чистая стоимость инвестиции в аренду, чистая стоимость продажи запасов, отложенный налоговый актив/обязательство, сумма обесценения ОС/НМА/капитальных вложений/поисковых активов, гудвил, обязательство по аренде, право пользования активом.

Примерами оценочных значений в ФСБУ, согласно предложенной категориальной системе, являются срок полезного использования ОС/НМА, ставка дисконтирования, ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА, чистая

стоимость продажи запасов, негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды, условный актив/обязательство, расчетная стоимость полученных ценностей, справедливая стоимость передаваемого/приобретаемого имущества, имущественных прав, работ, услуг/ОС/НМА/запасов/предмета аренды/активов, оказавшихся в излишке.

Некоторые приведенные виды могут являться либо оценочным значением, либо бухгалтерской оценкой в зависимости от их использования в процессе формирования отчетности. Например, «в случае обесценения запасов организация создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи» [75]. В результате запасы будут отражаться в балансе по чистой стоимости продажи, поэтому рассматриваемая стоимость является «бухгалтерской оценкой».

В случае, если чистая стоимость продажи выше, чем фактическая себестоимость запасов, то в балансе запасы будут отражаться по фактической себестоимости [75]. При этом чистая стоимость продажи будет являться «оценочным значением», используемым для расчета величины резерва под обесценение запасов, который в предложенной категориальной системе является «бухгалтерской оценкой».

Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов отсутствует среди перечисленных видов оценочных значений, несмотря на то, что приведена как пример оценочного значения в ПБУ 21/2008 [71]. Это обусловлено тем, что рассматриваемый вид не является «значением», а представляет собой допущение, используемое при расчете оценочного значения – срока полезного использования, необходимого для расчета бухгалтерской оценки – суммы амортизации.

Транспарентность корпоративной отчетности в определенной мере зависит от качества раскрытия финансовой и нефинансовой информации в ней. С целью систематизации представления оценочных значений и

бухгалтерских оценок в финансовой отчетности в таблице 12 составлен перечень раскрытия информации, позволяющий сформировать предложенную категориальную систему.

Таблица 12 – 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   | Перечень оценочных значений, используемых для расчета бухгалтерской оценки | Описание сущности оценочных значений с указанием связанных бухгалтерских оценок                                                                                                                        | ПАО «Татнефть» (Примечание 4), BP plc (Примечание 24), ПАО «Русгидро» (Примечание 8), ArcelorMittal S.A. (Примечание 8) |
|                      | 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.      |
|                      | Связанные риски (если применимо)                                           | Описание связанных рисков и взаимосвязи конкретного оценочного значения и риска                                                                                                                        | В соответствии с таблицей 10                                                                                            |
| 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), ТЕРСО (Примечание 2)  |
|                      | Значения бухгалтерской оценки и способы их оценки                          | Значения (денежные суммы) бухгалтерской оценки за три периода (минимально) и способы их оценки (для определения способа оценки рекомендуется использовать классификацию в соответствии с таблицей 5)   | 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 12

| 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)                                     |
|                      | 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)                                                                |
|                      | Сущность                                                       | Причина возникновения бухгалтерской оценки, связанные показатели (статьи, категории), удовлетворяемые требования заинтересованных сторон                                                                                              | BP plc (Примечание 24), ПАО «ГМК «Норникель» (Примечание 26), ArcelorMittal S.A. (Примечание 6), Enel S.p.A. (Примечание 51)    |
|                      | 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)                                                              |
|                      | Состав бухгалтерской оценки                                    | Раскрытие состава бухгалтерской оценки в различных разрезах с описанием особенностей отдельных составляющих                                                                                                                           | BP plc (Примечание 24), ArcelorMittal S.A. (Примечание 6), Enel S.p.A. (Примечание 24)                                          |
|                      | 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 10                                                                                                    |
|                      | Информация о ключевых отсутствующих бухгалтерских оценках      | Описание причины отсутствия ряда бухгалтерских оценок, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности в соответствии с требованиями стандартов (гудвил, сумма неконтролирующей доли участия, пенсионные обязательства и другие) | Отсутствуют                                                                                                                     |

Источник: разработано автором [198].

Указанные в таблице 12 примеры примечаний сформированы на основании анализируемых практик и являются наиболее полными раскрытиями конкретных видов оценочных значений и бухгалтерских оценок.

Таким образом, в результате анализа ФСБУ и МСФО, научных работ российский и зарубежных ученых, а также отечественной и иностранной практики формирования и использования оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок следует принять во внимание следующие рекомендации в отношении исследуемой категории:

- рекомендуется уточнить определение оценочного значения в ФСБУ и внедрить категорию «бухгалтерская оценка», используемую в международной практике, выделив связанные категории, используемые при определении их величины: метод оценки, модель, допущения и исходные данные. Основой для унификации может служить разработанная категориальная система, позволяющая связать оценочное значение и бухгалтерскую оценку;

- рекомендуется разграничить категории метод оценки, модель, допущения и исходные данные с учетом их особенностей. При использовании метода оценки, регламентированного ФСБУ, следует указать соответствующий стандарт. В случае наличия модели предлагается описать источники исходных данных и самой модели (внутренняя разработка, внешний источник), а также применяемые допущения. Для внутренней разработанной модели рекомендуется приводить достаточную информацию для понимания объективности полученных результатов, что повысит прозрачность отчетности и позволит ее пользователям установить суждения, принимаемые в отношении конкретных фактов хозяйственной деятельности;

- в случае отсутствия в стандартах или прочих документах рекомендаций по применению методов/моделей при определении величины оценочного значения и (или) бухгалтерской оценки, с целью идентификации опорных точек при формировании и использовании отдельных видов рекомендуется учитывать предложенную в рамках данного исследования

классификацию;

- при определении целесообразности включения бухгалтерской оценки в финансовую отчетность рекомендуется руководствоваться требованиями законодательства и стейкхолдеров, вероятностью наступления события, соотношением выгод и затрат, наличием исходных данных для расчета;

- рекомендуется указать причины невключения конкретных видов бухгалтерских оценок, например, гудвила, неконтролирующей доли участия, пенсионных обязательств и других, которые должны быть включены в отчетность в соответствии с действующими учетными принципами и в отношении которых имеются основания для раскрытия. При возникновении таких бухгалтерских оценок после отчетной даты, но до выпуска отчетности, предлагается отразить их в примечании «События после отчетной даты»;

- рекомендуется сформировать в отчетности отдельное примечание, систематизирующее наиболее существенные виды оценочных значений и бухгалтерских оценок. В качестве раскрываемых аспектов следует в том числе приводить анализ их влияния на финансовое положение и финансовые результаты деятельности экономического субъекта и связанность с нефинансовой отчетностью.

### **3.2 Методические рекомендации по формированию оценочных значений, связанных с обесценением внеоборотных активов**

С внедрением в российскую практику ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 14/2022 проверка внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов на наличие признаков обесценения стала обязательной процедурой, которую следует осуществлять в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Поэтому, с одной стороны, проверка основных средств и нематериальных активов на предмет обесценения проводится всеми анализируемыми компаниями, с другой стороны, в соответствии с рисунком 4, обесценение является наиболее распространенным ключевым

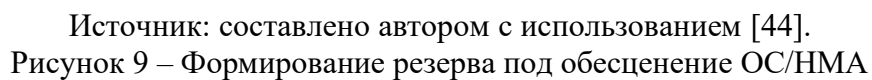
вопросом аудита среди анализируемых российских экономических субъектов.

Тестирование внеоборотных активов, в частности основных средств и нематериальных активов, на обесценение может осуществляться как на уровне отдельных объектов, так и на уровне единиц, генерирующих денежные средства, которые представляют собой «наименьшую идентифицируемую группу активов, пригодную для получения доходов» [44].

Согласно МСФО (IAS) 36 организация на конец каждого отчетного периода должна оценить наличие признаков обесценения. В случае их идентификации следует определить возмещаемую сумму актива, представляющую наибольшую величину из справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и ценности использования [44]. На разницу между балансовой стоимостью и возмещаемой суммой ОС или НМА, если вторая ниже, в российской практике создается резерв. Формирование резерва под обесценение основных средств или нематериальных активов представлено на рисунке 9.

Отечественного стандарта по определению справедливой стоимости нет. В российском учете расчет справедливой стоимости регламентируется МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [54] и рассмотрен в параграфе 2.1. Особенности формирования ценности использования указаны в МСФО (IAS) 36 [44]. Ценность использования представляет собой «приведенную стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или ЕГДС» [44].

Определение ценности использования осуществляется в рамках доходного подхода. Отличие применения доходного подхода в отношении ценности использования и справедливой стоимости заключается в том, что справедливая стоимость представляет собой цену выхода, в частности «стоимость с позиции рынка, так как в ней сублимированы ожидания рынка в отношении будущих денежных потоков» [212]. Ценность использования (стоимость исполнения) представляет собой также цену выхода, но в отличие от справедливой стоимости является «стоимостью с позиции компании,

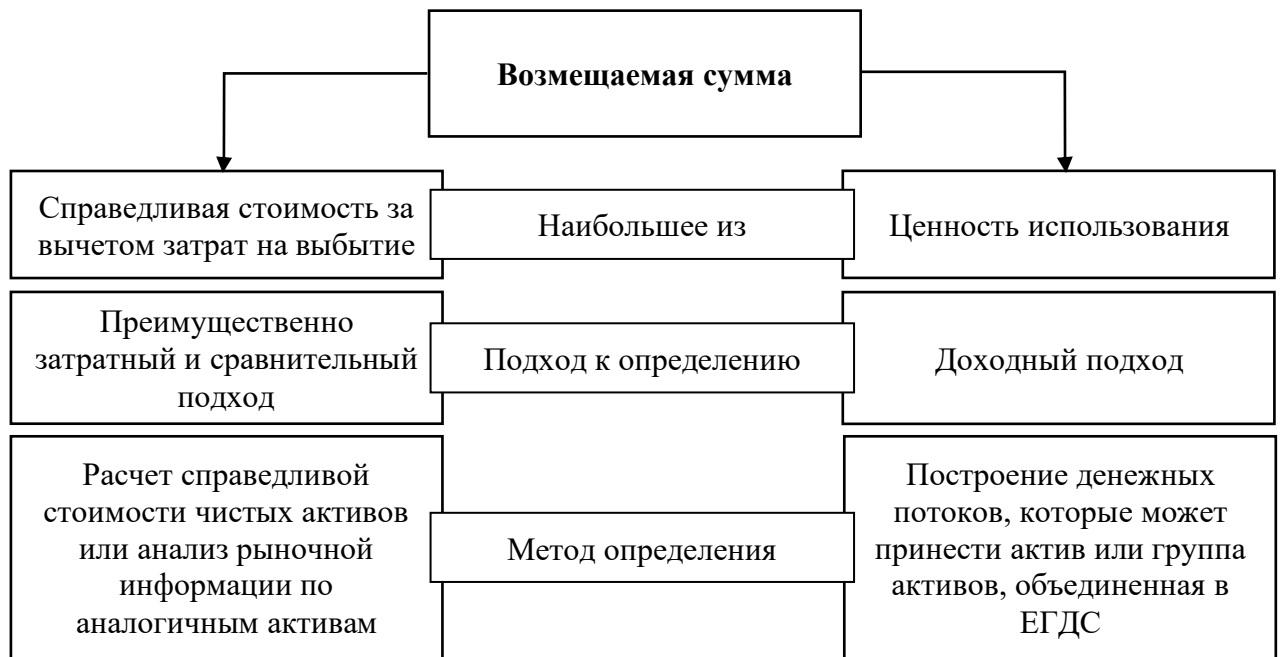


так как в ней отражены ожидания менеджмента о будущих событиях, ведущих к получению/оттоку будущих денежных потоков» [212]. Как правило, ожидания менеджмента в отношении актива дают более оптимистичную оценку, чем рыночные ожидания. На практике расчет ценности использования преимущественно осуществляется на уровне ЕГДС, что обусловлено ее возможностью создавать денежные потоки, превышающие сумму потоков по отдельным активам по причине синергетического эффекта. Так как возмещаемая сумма представляет наибольшую из рассматриваемых величин, то она более вероятно будет равна ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС, чем справедливой стоимости. Однако, каждый случай является уникальным и должен быть рассмотрен отдельно [197].

Например, частная железная дорога, построенная для соединения угольного месторождения с портом, имеет наибольшую стоимость при расчете ее ценности использования в составе производственного комплекса, состоящего из месторождения и железной дороги (ЕГДС), по сравнению с отдельной стоимостью железной дороги как инвентарного объекта. В случае отсутствия альтернативных транспортных путей или их дороговизне, месторождение также приобретает наибольшую ценность при анализе совместно с железной дорогой, то есть в составе ЕГДС. Поэтому, в рамках примера, расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС будет достаточно для определения наличия или отсутствия обесценения [197].

Таким образом, на практике при определении справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие основных средств наиболее распространенными являются затратный и сравнительный подходы, при определении ценности использования – доходный подход [186]. Подходы по определению возмещаемой суммы показаны на рисунке 10.

Приведенные в МСФО (IAS) 36 принципы расчета, применимые на уровне денежного потока, носят методический характер. Расширенные



Источник: составлено автором с использованием [44].

Рисунок 10 – Используемые подходы по определению возмещаемой суммы

рекомендации по их практическому применению, представленные в приложении М, упростят расчет ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС составителями отчетности.

Дополнительные рекомендации по расчету ценности использования на уровне ЕГДС приведены в рамках «Практического руководства по МСФО: МСФО (IAS) 36 Обесценение активов» [253]. Указанное руководство основано на международном опыте, поэтому особенности учетной практики в Российской Федерации, в том числе сепарация налогового и бухгалтерского учета, не отражены в нем, что является возможностью для формирования дополнительных рекомендаций.

Компонентом ценности использования является терминальная стоимость, некоторые рекомендации по расчету которой приведены в работе Ж.А. Байдуановой [173]. Формализация расчета ценности использования является возможностью для расширения методической базы, вместе с тем формулы расчета ценности использования приведены в работах ряда авторов [173; 181; 199; 210]. Предложенные формулы носят общий характер и не раскрывают все компоненты и статьи, используемые для расчета ценности

использования, а также не учитывают особенности ее определения с учетом новых Федеральных стандартов бухгалтерского учета, в частности ФСБУ 25/2018.

Основным компонентом ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС является приведенная стоимость денежных потоков (далее – ПСДП). В некоторых случаях, денежные потоки могут включать доходы по арендованным основным средствам, неотделимым от ЕГДС. На практике применяют два подхода к учету арендованного имущества, по которому сформированы право пользования активами и обязательство по аренде в соответствии с ФСБУ 25/2018 [197].

В первом подходе фактические арендные платежи включаются в денежный поток и дисконтируются по ставке, учитывающей стоимость собственного и заемного капитала. «Расчет влияния арендованного имущества на ценность использования осуществляется за счет корректировки полученной ПСДП на приведенную стоимость арендных платежей и величину обязательства по аренде, отраженную в балансе организации» [197].

Согласно второму подходу, арендные платежи не включаются в денежный поток и дисконтирование осуществляется по ставке, отражающей стоимость собственного капитала, заемного капитала и лизингового (арендного) финансирования. Учет арендованного имущества в составе активов, по которым рассчитывается ценность использования, осуществляется за счет включения амортизации права пользования активами в денежный поток. Полученный результат представляет собой ценность использования основных средств и нематериальных активов, в том числе арендованного имущества [197].

При использовании второго подхода в российской практике существует ряд существенных допущений, связанных с прогнозом денежных потоков по арендованному имуществу, применение которых приводит к усложнению расчетов и повышению роли профессионального суждения, что может исказить справедливую оценку ценности использования.

Примерами допущений являются:

- распределение платежей по аренде, указанных, как правило, в договоре аренды одной суммой, на амортизацию права пользования активами и платежи, направленные на погашение процентов по аренде;
- определение периода, в котором следует амортизировать право пользования активами, сформированное организацией;
- необходимость прогнозирования расходов на замещение. По причине амортизации имеющегося права пользования активами рекомендуется спрогнозировать расходы на замещение этого права и соответствующего имущества. Замещение может быть осуществлено либо в результате продления существующего договора аренды, либо за счет заключения нового договора аренды, либо путем приобретения арендованного или аналогичного актива в собственность;
- изменение ставки дисконтирования в прогнозном периоде. В случае, если имеющееся у организации право пользования активами будет равно нулю по причине полной самортизованности или выкупа арендованного имущества, рекомендуется скорректировать ставку дисконтирования, рассчитав ее как средневзвешенную стоимость собственного и заемного капитала;
- разница при отражении аренды в бухгалтерском и налоговом учете. Согласно подпункту 10 пункта 1 Статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации «арендные (лизинговые) платежи относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» [22]. В составе денежных потоков в бухгалтерском учете, как отмечено ранее, отражается амортизация права пользования активами. В расчет прибыли до налогообложения следует включить расходы по арендным платежам за вычетом процентов по аренде и амортизацию по данным налогового учета, то есть без амортизации права пользования активами. При этом арендные платежи, в соответствии с рассматриваемым подходом, не должны быть включены в денежные потоки, рассчитываемые по бухгалтерскому учету.

В результате возникает необходимость в одновременном расчете прибыли до налогообложения по данным налогового учета для определения суммы налога на прибыль, и в прогнозировании денежных потоков по данным бухгалтерского учета для расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов [197].

Учитывая наличие приведенных допущений, денежный поток в соответствии со вторым подходом рекомендуется рассчитывать с использованием формулы (Н.1), приведенной в приложении Н. Первая часть формулы (под первым знаком суммы ( $\Sigma$ )) используется в периоде, в котором амортизируется арендованное имущество, отраженное как право пользования активами. Вторая часть формулы используется после того, как право пользования активами будет полностью самортизировано, либо произойдет выкуп арендованного имущества. В случае, если у ЕГДС имеется единственный арендованный актив, то приведенная формула не требует никаких модификаций. На практике в большинстве случаев в рамках генерирующей единицы имеется ряд арендованных активов, по которым планируется продление аренды (а не покупка аналогичного имущества или выкуп арендованных активов), поэтому при переходе от первой части формулы ко второй возникает промежуточный период, в котором самортизирована только часть права пользования активами. Определение денежных потоков в указанном периоде усложняет расчет и приводит к использованию дополнительных допущений.

Для расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС полученную ПСДП следует скорректировать на чистый оборотный капитал (далее – ЧОК) на дату оценки, так как он относится к прошлой деятельности ЕГДС, в то время как ценность использования представляет собой дисконтированную стоимость будущих потоков, вычесть величину обязательства по аренде, отраженную в балансе организации и относящуюся к анализируемой ЕГДС, а также учесть прочие корректировки, в соответствии с формулой (Н.2). Для расчета балансовой

стоимости внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов, с которой следует сопоставить полученную ценность использования для определения суммы обесценения, используется формула (Н.3), приведенная в приложении Н.

При применении первого подхода описанные допущения не применимы, а разница в отражении аренды в бухгалтерском и налоговом учете в России отсутствует. В то же время, второй подход требует больших трудозатрат со стороны составителей отчетности и, с одной стороны, позволяет рассчитать более точные значения ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС с учетом арендуемого имущества, с другой стороны, увеличивает степень неопределенности прогноза будущих денежных потоков. В большинстве случаев расчет приведенной стоимости денежных потоков и ценности использования на основании первого и второго подходов приводит к сопоставимым результатам. С целью снижения роли профессионального суждения и сопутствующих затрат, рекомендуется использовать первый подход.

Для расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС (далее – ЦИ) в соответствии с первым подходом предлагается следующая формула (2) [197]

$$\text{ЦИ} = \text{ПСДП} - \text{ЧОК} + \text{ПСАП} - \text{ОА} - \text{ПК}, \quad (2)$$

где ПСДП – приведенная стоимость денежных потоков, рассчитанная с применением ставки дисконтирования, учитывающей стоимость собственного и заемного капитала;

ЧОК – стоимость чистого оборотного капитала, относящаяся к анализируемой ЕГДС, на дату оценки;

ПСАП – приведенная стоимость арендных платежей, возникающих в течение срока действия договоров аренды и включающая только платежи по обязательству по аренде по состоянию на дату оценки,

рассчитанная с использованием ставки дисконтирования, равной рыночной стоимости лизингового (арендного) финансирования;

ОА – обязательство по аренде, отраженное в балансе организации и относящееся к анализируемой ЕГДС;

ПК – прочие корректировки. Примерами прочих корректировок являются обязательство по реструктуризации, если оно относится к анализируемой ЕГДС и не учтено в потоках в качестве капитальных затрат, и сумма высвобождения чистого оборотного капитала ЕГДС в случае, если она не учтена в потоках и период, в рамках которого рассчитывается терминальная стоимость, является ограниченным. Например, на угледобывающих предприятиях период прогнозирования может составлять 100 лет (при условии наличия актуального отчета технических консультантов), поэтому после стабилизации ежегодных объемов добычи (предположим, после 5 лет отработки) допустимым является расчет терминальной стоимости, ограниченной оставшимся сроком отработки (95 лет). В таком случае, по прошествии 100 лет следует высвободить чистый оборотный капитал и привести сумму высвободившегося ЧОК к дате оценки с помощью дисконтирования [197].

Возможная разница между приведенной стоимостью арендных платежей и обязательством по аренде обусловлена ставками дисконтирования [197]. На практике для расчета приведенной стоимости арендных платежей используется рыночная стоимость лизингового (арендного) финансирования, для расчета величины обязательства по аренде – рыночная ставка долгового финансирования или ставка дополнительного заимствования (англ. «incremental borrowing rate») [197]. Разница между рыночной стоимостью лизингового финансирования и рыночной ставкой долгового финансирования/ставкой дополнительного заимствования может быть несущественной, в таком случае приведенная стоимость арендных платежей

становится приблизительно равной величине обязательства по аренде [197].

Полученную величину ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС следует сопоставить с балансовой стоимостью основных средств и нематериальных активов (далее – БС) (скорректированной на величину права пользования активами и сумму обязательства по аренде), которая может быть определена по формуле (3) [197]

$$БС = БС_{ВА} + ППА - ОА, \quad (3)$$

где  $БС_{ВА}$  – балансовая стоимость внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов, относящихся к ЕГДС, без учета арендованного имущества;

ППА – право пользования активами (арендованным имуществом), отраженное в балансе организации и относящееся к анализируемой ЕГДС;

ОА – обязательство по аренде, отраженное в балансе организации и относящееся к анализируемой ЕГДС [197].

Среди приведенных в формуле ценности использования компонентов наиболее существенным является приведенная стоимость денежных потоков. Расчет приведенной стоимости основывается на расчете чистого денежного потока на инвестированный капитал идентифицируемой ЕГДС [197].

С целью минимизации наиболее частых ошибок при практическом расчете с применением первого подхода предлагается осуществлять определение величины приведенной стоимости денежных потоков как ключевого компонента ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС с использованием следующей формулы (4) [197]

$$\text{ПСДП} = \sum_{t=1}^T \left( [(C_t \times O_t + \text{ПВ}_t - \text{ОпР}_t - \text{НА}_t - \text{АП}_t) \times (1 - \alpha_t) + \text{НА}_t - \text{КапЗ}_t - \Delta\text{ЧОК}_t] \times \frac{1}{(1 + \gamma)^t} \right) + \text{ТС}, \quad (4)$$

где  $T$  – общая продолжительность прогнозного периода (перед терминальной стоимостью);

$t$  – год (квартал) прогнозного периода, в котором рассчитываются соответствующие показатели;

$C_t$  – прогнозные цены реализации (с учетом скидок, комиссий), рассчитываемые в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$O_t$  – прогнозные объемы реализации, рассчитываемые в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\text{ПВ}_t$  – прогнозная прочая выручка, рассчитываемая в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\text{ОпР}_t$  – прогнозные совокупные операционные расходы, включающие в себя себестоимость, коммерческие и управленческие расходы и прочие операционные доходы/расходы, рассчитываемые в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\text{НА}_t$  – прогнозная амортизация по данным налогового учета в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\text{АП}_t$  – арендные платежи: фактические расходы по аренде, рассчитываемые в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\alpha_t$  – эффективная ставка налога на прибыль (с учетом льгот) в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\text{КапЗ}_t$  – совокупные капитальные затраты, включающие капитальные затраты на поддержание и капитальные затраты на расширение (если применимо), рассчитываемые в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\Delta\text{ЧОК}_t$  – изменение чистого оборотного капитала в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода, рассчитываемое как разница чистого оборотного капитала на конец  $t$ -го года (квартала) и на конец предыдущего года (квартала);

$\gamma$  – ставка дисконтирования, учитывающая стоимость собственного и заемного капитала;

ТС – терминальная стоимость, рассчитываемая за пределами прогнозного периода, приведенная к дате оценки [197].

Практический пример расчета суммы обесценения внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов, включающих арендуемое имущество, на уровне ЕГДС на основании предложенного подхода приведен в приложении П.

При определении величины приведенных в формулах компонентов следует учитывать особенности их формирования и использования, а также связанные риски. С этой целью на основании детального анализа положений МСФО (IAS) 36 [44] и систематизации рекомендаций, представленных БДО [253], Советом по МСФО [252], а также в работах ведущих российских ученых, сформулированы расширенные методические рекомендации по расчету ключевых статей и компонентов ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС с учетом требований новых ФСБУ, представленные в приложении Р.

На основании анализа методической базы и практики расчета, а также с учетом предложенных рекомендаций по расчету ценности использования, составлен перечень типичных ошибок, представленный в приложении С.

Таким образом, на основании проведенного анализа рекомендуется:

– осуществлять дальнейшее развитие вопросов, связанных с отражением стоимости основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском учете, которое может быть достигнуто за счет совершенствования методической базы и практик применения связанных с

обесценением оценочных значений (резерва под обесценение основных средств и нематериальных активов, ценности использования и прочих) и которое повысит транспарентность финансовой отчетности экономических субъектов;

– подготовить отдельный федеральный стандарт, регламентирующий обесценение активов и расчет ценности использования. Разработка стандарта является необходимым шагом развития современной практики учета в Российской Федерации, способствующим минимизации сложностей, возникающих у составителей отчетности при подготовке финансовой отчетности по ФСБУ, но вынужденных применять МСФО в части обесценения;

– сформировать практическое руководство по обесценению основных средств и нематериальных активов с учетом особенностей российской практики ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности с использованием предложенных методических рекомендаций, формул и перечня типичных ошибок.

### **3.3 Оценочные значения как инструмент реализации принципа связанности финансовой и нефинансовой отчетности**

Расширение использования оценочных значений и бухгалтерских оценок в корпоративной отчетности, а также потребности отдельных групп стейкхолдеров в идентификации прозрачной взаимосвязи финансовой и нефинансовой отчетности приводят к необходимости совершенствования инструментов связанности, одним из которых выступают исследуемые категории.

На основании выделенных в работе И.В. Сафоновой «универсальных типов связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности: прямая связь, косвенная связь, латентная связь и корреляционная связь» [213], проведен анализ взаимосвязи показателей

финансовой и нефинансовой отчетности, в частности отчета об устойчивом развитии и связанных отчетов. Анализ осуществлялся на основании лучших практик раскрытия экологического и социального аспекта в финансовой отчетности экономических субъектов [192], выделенных в параграфе 2.3, и с применением оценочных и условных обязательств, отражающих ESG-риски и факты. Результаты анализа представлены в приложении Т.

В части экологического аспекта связанность оценочных обязательств преимущественно осуществляется с применением латентного типа связанности. Это обусловлено рядом факторов:

- отсутствием единых методических указаний, регламентирующих отражение связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности, а именно отчета об устойчивом развитии и связанных отчетов;
- ранней стадией внедрения в практическую деятельность экономических субъектов Международных стандартов раскрытия информации об устойчивом развитии;
- отсутствием запроса широкого пула стейкхолдеров в отношении связанности показателей корпоративной отчетности.

Лучшие практики связанности с использованием экологических обязательств представлены в приложении У и могут служить бенчмарком по раскрытию связи оценочных значений в корпоративной отчетности.

«Наиболее качественным механизмом, позволяющим однозначно идентифицировать связь финансовой и нефинансовой отчетности и повышающим транспарентность, является кросс-ссылка» [192]. Среди выделенных практик прямую ссылку в отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах на финансовую отчетность используют компании TotalEnergies SE [224] и Rio Tinto Group [244]. «Для повышения качества связанности рекомендуется всем выделенным компаниям расширить применение кросс-ссылок в финансовой отчетности на нефинансовые факты, отраженные в отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах» [192]. Прямая связанность отчетов Shell plc может быть идентифицирована за счет

раскрытия идентичных сумм обязательств в финансовой отчетности и отчете об устойчивом развитии. Дополнительное использование кросс-ссылки повысит прозрачность связи.

В климатическом отчете Rio Tinto Group приведена отдельная таблица, в которой выделен ряд нефинансовых аспектов: операционные расходы на декарбонизацию, влияние климата на неопределенный срок жизни прав на воду, расходы на закрытие, рекультивацию и окружающую среду и другие [244], и показаны связанные примечания финансовой отчетности. Раскрытие аналогичной таблицы экономическими субъектами позволит пользователям отчетности однозначно идентифицировать связь финансовой и нефинансовой отчетности [192].

Связанность в части социального аспекта присутствует в корпоративной отчетности большинства исследуемых экономических субъектов и осуществляется преимущественно с применением латентного типа связи. Наиболее часто используемыми бухгалтерскими оценками с точки зрения раскрытия социального аспекта являются пенсионные и социальные обязательства [192]. Лучшие практики связанности в части раскрытия вопросов социального характера приведены в приложении Ф.

Примером российской компании, осуществляющей прямую связанность финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии за счет раскрытия идентичных сумм (социальных обязательств) и наименований (для проводимых социальных программ), является ПАО «ГМК «Норникель» [131; 159].

Анализируя экологический и социальный аспект совместно, следует сделать вывод о том, что прямую связь с применением оценочных обязательств осуществляют преимущественно зарубежные организации, что может быть обусловлено наличием международных стандартов, регламентирующих формирование отчета об устойчивом развитии. Сравнительный анализ качества связанности в отношении экологического и социального аспекта показал, что в среднем качество взаимосвязи

информации экологического характера выше, чем социального.

Условные обязательства не раскрываются в основных формах отчетности, поэтому идентифицировать их связанность сложнее [192]. Лучшие практики связанности с применением условных обязательств по исследуемым компаниям представлены в приложении X.

«Текстовое раскрытие условных обязательств в отношении вопросов экологии, встречается в финансовой отчетности значительно чаще, чем раскрытие условных обязательств социального характера» [192]. Это обусловлено тем, что «большинство социальных обязательств связано не с внешними стейкхолдерами, а с внутренними – сотрудниками организации, и преимущественно представлено пенсионными планами и программами, актуарные расчеты по которым имеют качественную методическую базу» [192] и, в результате, раскрываются в финансовой отчетности как оценочные обязательства.

Наиболее качественно среди анализируемых компаний взаимосвязь финансовой и нефинансовой отчетности с применением условных обязательств осуществляет Anglo American plc. Косвенная связь идентифицирована между текстовым описанием условных обязательств, связанных с мировым отраслевым стандартом по управлению хвостохранилищами (GISTM), в финансовой отчетности и описанием процесса управления хвостохранилищами, в том числе количественной информацией и связанными рисками, в отчете об устойчивом развитии.

По итогам проведенного анализа идентифицированы механизмы связанности финансовой и нефинансовой отчетности, в частности отчета об устойчивом развитии, с использованием оценочных и условных обязательств, приведенные в таблице 13.

Важным оценочным аспектом для раскрытия и осуществления связанности являются нефинансовые риски и отражение их влияния в виде денежной оценки. Раскрытие связанности таких рисков в финансовой

Таблица 13 – Механизмы связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением оценочных и условных обязательств

| Категория               | Раскрытие в финансовой отчетности                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Раскрытие в отчете об устойчивом развитии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Механизмы связанности                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Оценочное обязательство | Инструмент: стоимостная (денежная) оценка и раскрытие в основных формах отчетности и в пояснениях<br>Раскрытие: раскрытие оценочного обязательства с применением точечной оценки, раскрытие модели и допущений, краткое раскрытие связанных оценочных значений и исходных данных, краткая информация о ESG-рисках (если применимо)                                                                                                                                | Более подробное раскрытие нефинансовых аспектов, связанных с оценочным обязательством<br>Подробная информация о связанных оценочных значениях и исходных данных, используемых для расчета оценочного обязательства<br>Подробная информация о ESG-рисках, вызвавших необходимость формирования оценочного обязательства, с раскрытием в соответствии с таблицей 10 (если применимо) | Кросс-ссылки в финансовой отчетности и отчете об устойчивом развитии<br>Использование идентичных цифровых значений<br>Идентичность используемых наименований<br>Цветовое соответствие графиков и разделов |
| Условное обязательство  | Инструмент: текстовое раскрытие в пояснениях к отчетности с применением точечной или диапазонной оценки (если применимо)<br>Раскрытие: преимущественно текстовое раскрытие условных обязательств с частичным использованием количественного анализа, краткое раскрытие ключевых допущений, исходных данных и ESG-рисков (если применимо). При использовании количественного анализа возможен расчет точечной или диапазонной, абсолютной или относительной оценки | Более подробное раскрытие нефинансовых аспектов, связанных с условным обязательством<br>Информация о связанных оценочных значениях и исходных данных, используемых для расчета условного обязательства<br>Информация о ESG-рисках, вызвавших необходимость формирования условного обязательства, с раскрытием в соответствии с таблицей 10 (если применимо)                        | Кросс-ссылки в финансовой отчетности и отчете об устойчивом развитии<br>Использование идентичных цифровых значений<br>Идентичность используемых наименований<br>Цветовое соответствие графиков и разделов |

Источник: разработано автором [192].

отчетности рекомендуется осуществлять в примечаниях по оценочным или условным обязательствам. На основании проведенного анализа и предложенных в таблице 13 механизмов связанности составлены примеры пунктов к раскрытию информации по оценочным обязательствам экологического и социального характера, описывающие достаточное раскрытие в финансовой отчетности и отчете об устойчивом развитии нефинансовых аспектов и приведенные в таблице 14.

Интеграция нефинансовых показателей в финансовую отчетность за счет использования оценочных и условных обязательств и отражения связанности финансовой и нефинансовой отчетности позволяет сформировать у пользователей более полное представление о результатах деятельности и перспективах функционирования организации. В результате выделения лучших практик связанности и разработки конкретных пунктов к раскрытию исследуемой категории составлена таблица 15, позволяющая идентифицировать связь финансовой и нефинансовой отчетности в результате применения механизма связанности «кросс-ссылка» и систематизирующая бухгалтерские оценки и оценочные значения, связанные с нефинансовым аспектом.

По итогам проведенного исследования практической реализации принципа связанности финансовой и нефинансовой отчетности следует ряд выводов:

- наличие в нефинансовой отчетности компаний показателей, позволяющих рассчитать оценочные и условные обязательства, является основой для дальнейшей гармонизации финансовой отчетности и нефинансовых отчетов. Наличие конкретных методических подходов к расчету ключевых нефинансовых показателей позволит расширить использование нефинансовых показателей деятельности экономических субъектов в финансовой отчетности [193];

- взаимосвязь нефинансовой и финансовой отчетности в части оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок предлагается осуществлять в табличной форме с применением кросс-ссылок как основных механизмов связанности корпоративной отчетности. В финансовой отчетности исследуемых экономических субъектов отсутствуют ссылки на связанные нефинансовые показатели, отраженные в отчете об устойчивом развитии, что является основной возможностью для

Таблица 14 – Примеры пунктов к раскрытию информации по оценочным обязательствам, связанным с устойчивым развитием

| Категория                                         | Информация для раскрытия                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                   | Раскрытие в финансовой отчетности                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Раскрытие в отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 1                                                 | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Оценочное обязательство в отношении рекультивации | <p>1) сумма оценочного обязательства в отношении рекультивации минимум за 3 года в основных формах отчетности</p> <p>2) краткое описание сущности оценочного обязательства, особенностей признания и измерения</p> <p>3) расшифровка обязательства и расходов на рекультивацию по месторождениям, регионам</p> <p>4) изменение величины обязательств в отношении рекультивации минимум за 3 года и причина изменения</p> <p>5) краткое описание исходных данных, допущений и оценочных значений, используемых для расчета обязательства в отношении рекультивации, в частности ставки дисконтирования, индексов инфляции, дат закрытия рудников, с сопоставлением минимум за 3 года</p> <p>6) анализ чувствительности по оценочным значениям и допущениям, описанным ранее (причины изменения диапазона нефинансовых оценочных значений рекомендуется описать в отчете об устойчивом развитии)</p> <p>7) анализ использования обязательств в отношении рекультивации по временным диапазонам: в течение 1 года, 1-3 года, 3-5 лет, 5-10 лет, более 10 лет</p> <p>8) краткое описание связанности рекультивации с экологическим, климатическим аспектом</p> <p>9) информация о связанных рисках (в том числе ESG-рисках) (если применимо)</p> <p>10) ссылка на нефинансовую отчетность</p> | <p>1) подробное описание сущности рекультивации и связанных обязательств</p> <p>2) подробная расшифровка расходов на рекультивацию по месторождениям, регионам с идентичными наименованиями</p> <p>3) подробное описание исходных данных, оценочных значений, используемых для расчета обязательства в отношении рекультивации, в частности дат закрытия рудников, площадей планируемых для рекультивации земель</p> <p>4) подробное описание связанности рекультивации с экологическим, климатическим аспектом</p> <p>5) подробная информация о связанных ESG-рисках, в соответствии с таблицей 10 (если применимо)</p> <p>6) ссылка на финансовую отчетность</p> <p>7) фактические площади рекультивируемых земель</p> <p>8) краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные планы в отношении рекультивации, связанность со стратегическими задачами компании в части экологии</p> <p>9) раскрытие соответствующих показателей с использованием стандарта отчетности об устойчивом развитии Министерства Экономического Развития Российской Федерации, МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом»</p> <p>10) прочая информация</p> |

Продолжение таблицы 14

| 1                                                          | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Оценочное обязательство по пенсионным выплатам сотрудникам | <p>1) сумма оценочного обязательства по пенсионным выплатам сотрудникам минимум за 3 года в основных формах отчетности</p> <p>2) описание сущности оценочного обязательства, видов пенсионных планов, в том числе связанных со спецификой деятельности компании, описание особенностей признания и измерения оценочного обязательства</p> <p>3) расшифровка обязательств по регионам и видам</p> <p>4) изменение величины обязательств по пенсионным выплатам сотрудникам минимум за 3 года и причина изменения</p> <p>5) краткое описание исходных данных, допущений, оценочных значений, используемых для актуарных расчетов, в частности ставки дисконтирования, индексов инфляции, темпов роста заработной платы, темпов роста расходов на здравоохранение, ожидаемой продолжительности жизни, ожидаемой нормы прибыли на активы плана (если применимо), с сопоставлением минимум за 3 года</p> <p>6) анализ чувствительности по оценочным значениям и допущениям, описанным ранее (причины изменения диапазона нефинансовых оценочных значений рекомендуется описать в отчете об устойчивом развитии)</p> <p>7) график платежей по пенсионным обязательствам по временным диапазонам: в течение 1 года, 1-3 года, 3-5 лет, 5-10 лет, более 10 лет</p> <p>8) краткое описание связанности пенсионных выплат сотрудникам с социальным аспектом</p> <p>9) информация о связанных рисках (в том числе ESG-рисках) (если применимо)</p> <p>10) ссылка на нефинансовую отчетность</p> | <p>1) информация по имеющимся пенсионным планам и их особенностям</p> <p>2) количественная информация по сотрудникам, связанными с пенсионными планами, в частности количество и доля работников, по которым имеется пенсионный план, количество сотрудников, выходящих на пенсию в течение следующего года, следующих 3 лет, 5 лет, 10 лет по категориям, структуру персонала по возрасту и полу, региональное количество сотрудников (в том числе связанных с пенсионными планами), минимум за последние 3 года</p> <p>3) подробное описание исходных данных, оценочных значений, связанных с нефинансовой деятельностью и используемых для расчета обязательства по пенсионным выплатам сотрудникам, в частности ожидаемой продолжительности жизни</p> <p>4) ссылка на финансовую отчетность</p> <p>5) подробное описание связанности обязательства по пенсионным выплатам сотрудникам с социальным аспектом</p> <p>6) подробная информация о связанных ESG-рисках, в соответствии с таблицей 10 (если применимо)</p> <p>7) раскрытие соответствующих показателей с использованием стандарта отчетности об устойчивом развитии Министерства Экономического Развития Российской Федерации</p> <p>8) прочая информация</p> |

Продолжение таблицы 14

| 1                                                     | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Условное обязательство, связанное с окружающей средой | <p>1) описание сущности условных обязательств</p> <p>2) выделение связанных с условным обязательством сумм за анализируемый период (минимально)</p> <p>3) описание связанных судебных разбирательств с указанием сумм исков за анализируемый период (минимально) (если применимо)</p> <p>4) точечная или диапазонная оценка вероятного влияния на финансовые показатели или указание причин невозможности расчета вероятного влияния в случае повышения вероятности наступления события (рекомендуется раскрыть в финансовой отчетности, допустимо раскрытие в нефинансовой отчетности)</p> <p>5) связанные оценочные значения, используемые в расчетах (если применимо)</p> <p>6) связанные риски (в том числе ESG-риски) с раскрытием в примечаниях к финансовой отчетности и с расчетом точечной или диапазонной оценкой вероятного влияния в случае реализации (если применимо)</p> <p>7) ссылка на нефинансовую отчетность</p> | <p>1) подробное описание связанных с формированием условного обязательства событий, фактов с применением идентичных наименований и количественными показателями за анализируемый период (минимально)</p> <p>2) описание действий, направленных на минимизацию последствий, вызвавших необходимость формирования условного обязательства (если применимо)</p> <p>3) описание ключевых связанных целей по периодам: краткосрочный, среднесрочный, долгосрочный и соответствие экологической, климатической стратегии экономического субъекта (если применимо)</p> <p>4) точечная или диапазонная оценка вероятного влияния на финансовые показатели или указание причин невозможности расчета вероятного влияния в случае повышения вероятности наступления события (рекомендуется раскрыть в финансовой отчетности, допустимо раскрытие в нефинансовой отчетности)</p> <p>5) информация о связанных ESG-рисках с раскрытием в соответствии с таблицей 10 (если применимо)</p> <p>6) описание основных исходных данных, оценочных значений, используемых для расчета условного обязательства, связанного с окружающей средой</p> <p>7) ссылка на финансовую отчетность</p> <p>8) раскрытие соответствующих показателей с использованием стандарта отчетности об устойчивом развитии Министерства Экономического Развития Российской Федерации, МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом»</p> <p>9) прочая информация</p> |

Источник: разработано автором [192].

Таблица 15 – 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          | Отчет об устойчивом развитии        | Количество сотрудников, по которым имеется пенсионный план           | Количество сотрудников                            | 90                 |
|                                                                     |            |                                     | Прогнозное количество сотрудников, выходящих на пенсию               |                                                   | 91                 |
|                                                                     |            |                                     | Средний возраст дожития                                              | Возраст                                           | 100                |
|                                                                     |            |                                     | Средний возраст выхода на пенсию                                     |                                                   | 100                |
| Оценочное обязательство по травматизму                              | Д          | Отчет об устойчивом развитии        | Общее количество случаев травматизма                                 | Количество                                        | 120                |
|                                                                     |            |                                     | Общее количество случаев со смертельным исходом                      |                                                   | 120                |
|                                                                     |            |                                     | Прогнозная среднегодовая численность персонала                       |                                                   | 135                |
|                                                                     |            |                                     | Средние расходы на 1 случай травматизма                              | Расходы                                           | 120                |

Источник: разработано автором.

совершенствования отчетности с позиции связанности. Объем раскрытия в финансовой отчетности информации по оценочным значениям и бухгалтерским оценкам, связанным с нефинансовой деятельностью организации, может быть меньше, чем по оценочным значениям и бухгалтерским оценкам, не связанным с устойчивым развитием;

– на современном этапе развития учета и отчетности большинство экономических субъектов осуществляет ограниченное применение инструментов и механизмов связанности финансовой и нефинансовой отчетности, в частности отчета об устойчивом развитии: наиболее часто используемый тип связи – латентная;

– разработка рекомендаций, «регламентирующих связанность финансовой и нефинансовой отчетности, в частности отчета об устойчивом развитии и связанных отчетов, включающих в себя возможные механизмы связанности и практические примеры, в том числе с использованием оценочных значений и бухгалтерских оценок как инструментов связанности, повысит прозрачность отчетности экономических субъектов и увеличит степень удовлетворения пула стейкхолдеров» [192].

## Заключение

Одной из наиболее сложных для применения категорией финансовой отчетности являются оценочные значения, большая часть которых характеризуется высокой степенью неопределенности. Расширение и унификация методической базы в части оценочных значений является важным направлением совершенствования их формирования и использования в корпоративной отчетности. Современным трендом развития бухгалтерского учета является повышение прозрачности отчетной информации и гармонизация показателей финансовой и нефинансовой отчетности, что повышает значимость применения оценочных значений.

В результате проведенного исследования была достигнута его цель – развитие теоретических, методических и практических рекомендаций по формированию и использованию оценочных значений в корпоративной отчетности для повышения ее прозрачности. Поставленные задачи выполнены.

Анализ определений оценочных значений, приведенных в научном сообществе и нормативно-правовых документах, а также изучение исследований российских и зарубежных ученых позволил идентифицировать их ключевые характеристики. На основании сопоставления сущности «оценочного значения» в ФСБУ и «бухгалтерской оценки» в МСФО и МСА идентифицированы различия указанных категорий, что приводит к невозможности их использования в качестве эквивалентов. В то же время несоответствие перевода на русский язык отдельных понятий, используемых в Международных стандартах финансовой отчетности, вызывает необходимость уточнения ключевых формулировок в части исследуемой категории, что может быть достигнуто за счет разработки перечня основных понятий на русском и английском языках в специально утвержденном и публикуемом документе.

Для обеспечения гармонизации российской и международной практики

и упорядочивания процесса формирования оценочных значений предложено использование определенных в МСА и МСФО (применяемых на территории Российской Федерации) категорий, связанных с оценочным значением: метод оценки, модель, допущения и исходные данные. При внедрении указанных понятий в ФСБУ следует учитывать их содержание, указанное в международных стандартах.

По итогам изучения видов оценочных значений, используемых в Федеральных стандартах бухгалтерского учета и в Международных стандартах финансовой отчетности, и в результате анализа существующих классификаций оценочных значений сделан вывод о недостаточном уровне проработанности классификационных признаков преимущественно с практической точки зрения. С этой целью предложен ряд признаков, имеющих практикоориентированную направленность: по способам оценки: в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат, как средневзвешенная по вероятностям, как приведенная стоимость, использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques») и другие; на основании подкатегорий: оценочные обязательства, оценочные резервы, условные обязательства/активы, прочие оценочные значения, имеющие денежную оценку, оценочные значения, не имеющие денежную оценку; по типу: финансовые, нефинансовые и смешанные; по связанным категориям финансовой отчетности: основные средства, нематериальные активы, запасы, аренда (лизинг), дебиторская задолженность, финансовые инструменты, капитальные вложения и другие.

Прогностический характер ряда оценочных значений и возможность осуществления связи финансовой и нефинансовой отчетности в результате их применения делает оценочные значения одним из ключевых инструментов обеспечения транспарентности отчетности. Выделенный в исследовании двойственный характер категории в отношении рисков требует особых компетенций от составителей отчетности при формировании и использовании оценочных значений и бухгалтерских оценок.

С целью выявления взаимосвязи оценочных значений и показателей эффективности деятельности экономического субъекта проведен анализ их зависимости, по результатам которого отмечена разнонаправленность и неоднозначность влияния исследуемой категории на финансовые коэффициенты. Применение оценочных значений в практической деятельности компаний и их взаимосвязь с финансовыми коэффициентами позволяет стейкхолдерам более точно оценить перспективы деятельности организации, а также способствует повышению прозрачности корпоративной отчетности.

В результате анализа положений федеральных и международных стандартов систематизированы виды оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО, проведено сопоставление оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО, идентифицированы способы определения их величины и рассмотрены особенности применения выделенных способов. По итогам сравнительного анализа видов оценочных значений и бухгалтерских оценок, используемых в ФСБУ и МСФО, отмечена взаимосвязь российской и международной практик.

Выделены категории, выступающие в качестве ключевого вопроса аудита в консолидированной финансовой отчетности анализируемых компаний, включающие в том числе оценочные значения. Определены наиболее часто используемые виды финансовых оценочных значений. На основании выбранных видов проведен сравнительный анализ качества раскрытия отдельных оценочных значений, сравнительный отраслевой анализ в разрезе нефтегазовой, горно-металлургической и энергетической отраслей, и сравнительный анализ отечественной и зарубежной практик. Дополнительно идентифицированы лучшие практики, которые могут использоваться в качестве бенчмарков, и показаны возможности для их совершенствования. Идентифицированы факторы, обуславливающие сложность практического применения исследуемой категории.

Выявлено различие качества представления различных ESG-аспектов в

финансовой и нефинансовой отчетности, вызванное как требованиями пользователей, так и значимостью конкретного аспекта для экономического субъекта. В результате обоснована необходимость отраслевой диверсификации рекомендаций по формированию, использованию и раскрытию в корпоративной отчетности нефинансовых оценочных значений и соответствующих бухгалтерских оценок.

По итогам анализа раскрытия рисков, касающихся коррупции, в финансовой отчетности сформирована таблица, систематизирующая информацию по аспектам и формам представления ESG-рисков в корпоративной отчетности. Дополнительно выделена необходимость раскрытия наиболее значимых для организации бухгалтерских оценок, связанных с ESG-асpekтами ее деятельности, в формах отчетности, а не только в примечаниях.

На основании анализа теоретической базы и практического опыта применения исследуемой категории предложено авторское определение оценочного значения и бухгалтерской оценки, устраняющее несоответствие между стандартами учета и аудита в Российской Федерации и повышающее степень унификации международной и отечественной практики. Предложенные трактовки позволяют сформировать категориальную систему, структурирующую процесс определения величины оценочных значений и бухгалтерских оценок.

Разработка авторского определения оценочных значений и бухгалтерских оценок и предложение по интеграции категории «бухгалтерская оценка» в ФСБУ приводит к необходимости однозначной идентификации связанных категорий. С этой целью выделены основные характеристики и приведены конкретные примеры методов оценки, моделей, допущений и исходных данных. Отмечен порядок определения указанных категорий и разработано схематичное представление их взаимосвязи, также включающее в себя стандарты подготовки финансовой отчетности и учетную политику. Предложен перечень раскрытия отчетной информации по

оценочным значениям и связанным бухгалтерским оценкам в корпоративной отчетности, основанный на разработанной категориальной системе и учитывающий связанные категории.

В ходе исследования детально изучены оценочные значения и бухгалтерские оценки, связанные с обесценением внеоборотных активов, в частности основных средств и нематериальных активов, включающих арендуемое имущество, как одной из наиболее часто используемых и важных с точки зрения аудита категории. Составлена схема формирования резерва под обесценение и рассмотрены особенности определения возмещаемой суммы как наибольшей величины из справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и ценности использования. Проанализированы подходы к расчету ценности использования и обоснованы причины применения выбранного подхода для ее определения. Представлены формулы по расчету ценности использования основных средств и нематериальных активов, учитывающие особенности ведения учета в Российской Федерации. С учетом формул и на основе анализа и систематизации сложившейся практики составлены методические рекомендации по расчету отдельных компонентов и статей в рамках расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС, а также сформирован перечень типичных ошибок.

В процессе проведенного анализа отмечена возрастающая роль нефинансовой отчетности и использование категорий «оценочное значение» и «бухгалтерская оценка» как «связывающих». Инструментами осуществления связи показателей финансовой и нефинансовой отчетности являются оценочные и условные обязательства. Поэтому на основании изучения практического опыта анализируемых организаций предложены механизмы связанности и разработаны примеры по связанному раскрытию информации в отношении оценочных обязательств, относящихся к устойчивому развитию. Наиболее качественным механизмом является кросс-ссылка, использование которой большинством исследуемых экономических субъектов осуществляется в нефинансовой отчетности. С целью упрощения

идентификации связанности финансовой и нефинансовой отчетности сформирован пример таблицы по раскрытию связи нефинансовых показателей и финансовой отчетности с применением оценочных значений и бухгалтерских оценок, определенных в рамках предложенной категориальной системы.

Выполнение методических рекомендаций, разработанных по результатам проведения исследования, повысит достоверность и прозрачность отчетной информации, обеспечит составителей отчетности дополнительным инструментарием, облегчающим процесс формирования отчетной информации в части оценочных значений и бухгалтерских оценок. Следствием этого является повышение полезности корпоративной отчетности для заинтересованных сторон.

Сделанные предложения способствуют гармонизации российских и международных стандартов за счет унификации терминологического пространства и сущностных подходов в отношении формирования и использования оценочных значений и бухгалтерских оценок в корпоративной отчетности. Аргументированные предложения, полученные по итогам проведенной работы, будут способствовать решению ряда практических задач в части исследуемой категории, возникающих на современном этапе развития бухгалтерской мысли и связанных с комплексным подходом к отражению деятельности экономических субъектов.

## Список литературы

### Книги

1. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка : около 100 000 слов, терминов и фразеологических выражений : словарь / С.И. Ожегов ; под редакцией Л.И. Скворцова. – 28-е издание, переработанное. – Москва : Мир и образование, 2019. – 1376 с. – ISBN 978-5-94666-657-2.
2. Петров, А.М. Формирование финансовых резервов и оценочных обязательств в учете и отчетности : учебник / А.М. Петров, Л.А. Мельникова. – Москва : ИНФРА-М, 2018. – 160 с. – ISBN 978-5-9558-0583-2.
3. Рожнова, О.В. Информация финансовой и нефинансовой отчетностей как основа для стратегических решений бизнеса : монография / О.В. Рожнова, М.В. Мельник, О.В. Ефимова [и др.]. – Москва : Русайнс, 2024. – 228 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4365-5878-3.
4. Рожнова, О.В. Формирование прозрачной финансовой отчетности предприятия : монография / О.В. Рожнова, В.М. Игумнов. – Москва : Русайнс, 2015. – 132 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-4365-0528-2.
5. Абдалова, Е.Б. Финансовая отчетность и прозрачность информации / Е.Б. Абдалова // Архитектура финансов: антикризисные финансовые стратегии в условиях глобальных перемен : сборник материалов VII Международной научно-практической конференции. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2016. – С. 179-182. – ISBN 978-5-7310-3812-6.
6. Абдулкеримов, К.К. Сравнительный анализ РСБУ и МСФО в вопросе учета материально-производственных запасов / К.К. Абдулкеримов, К.Р. Давудов, М.М. Исмаилов // Современные технологии: актуальные вопросы, достижения и инновации : сборник статей XXXIII Международной научно-практической конференции. – Пенза : «Наука и Просвещение», 2019. – С. 188-190. – ISBN 978-5-00159-191-7.

7. Баранчеев, М.О. Особенности аудита оценочных значений, представленных в финансовой отчетности / М.О. Баранчеев // Политранспортные системы : материалы XII Международной научно-технической конференции. – Новосибирск : Сибирский государственный университет путей сообщения, 2022. – С. 204-207. – ISBN 978-5-00148-324-3.

8. Богатая, И.Н. Особенности бухгалтерского учета и аудита оценочных значений и их изменений / И.Н. Богатая // Статистика в современном мире: методы, модели, инструменты : материалы Международной научно-практической конференции. – Ростов-на-Дону : АзовПринт, 2020. – С. 196-200. – ISBN 978-5-6044859-0-3.

9. Варпаева, И.А. Бухгалтерские оценки как фактор повышения инвестиционной привлекательности бизнеса / И.А. Варпаева // Актуальные проблемы управления : сборник научных статей по итогам X Юбилейной Всероссийской научно-практической конференции. – Нижний Новгород : Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет, 2024. – С. 53-57. – ISBN отсутствует.

10. Городилова, Е.Д. Оценочные значения в бухгалтерской (финансовой) отчетности: раскрытие необходимой информации / Е.Д. Городилова, А.О. Харламова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита : материалы XIII Всероссийской молодежной научно-практической конференции с международным участием. – Курск : Юго-Западный государственный университет, 2021. – С. 127-129. – ISBN 978-5-907205-60-6.

11. Логвинова, Т.И. Методические особенности аудита оценочных значений в бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных предприятий / Т.И. Логвинова // Организационно-экономические и финансовые аспекты развития АПК : материалы национальной научно-практической конференции, посвященной 70-летию экономического факультета Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра I. – Воронеж : Воронежский государственный аграрный

университет им. Императора Петра I, 2021. – С. 204-209. – ISBN 978-5-7267-1238-3.

12. Макеева, Е.З. Пересмотр оценочных значений активов в условиях изменения трендов экономического развития / Е.З. Макеева, Т.Н. Кузьмина // Тренды экономического развития транспортного комплекса России: форсайт, прогнозы и стратегии : труды национальной научно-практической конференции / Российский университет транспорта (МИИТ). – Москва : Дашков и К, 2023. – С. 132-135. – ISBN 978-5-394-05799-1.

13. Маслова, Ю.А. Аудит оценочных обязательств в сельскохозяйственных организациях / Ю.А. Маслова, О.И. Швырева // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России : сборник статей по материалам IX Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. – Краснодар : Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, 2018. – С. 78-83. – ISBN 978-5-00097-595-4.

14. Попова, А.Е. Порядок создания резерва под снижение стоимости готовой продукции в бухгалтерском учете / А.Е. Попова // Молодежь и системная модернизация страны : сборник научных статей 3-й Международной научной конференции студентов и молодых ученых. – Курск : Университетская книга, 2018. – С. 271-275. – ISBN 978-5-9908449-7-1.

15. Рожнова, О.В. Современные тенденции стоимостной оценки в учетной области / О.В. Рожнова // Развитие учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения деятельности экономических субъектов : материалы международной научно-практической конференции, приуроченной к Десятилетию науки и технологий. – Воронеж : Воронежский государственный аграрный университет им. Императора Петра I, 2023. – С. 59-64. – ISBN 978-5-7267-1361-8.

16. Слободняк, И.А. К вопросу об изменении оценочных значений в бухгалтерском учете / И.А. Слободняк // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: прошлое, настоящее, будущее : сборник научных статей по материалам

Всероссийской научно-практической конференции (с международным участием). – Новосибирск : Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», 2023. – С. 18-20. – ISBN 978-5-7014-1089-1.

17. Сорокоумов, В.С. Проблемы аудита оценочных значений / В.С. Сорокоумов // Результаты современных научных исследований и разработок : сборник статей XX Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза : Наука и Просвещение, 2023. – С. 88-90. – ISBN 978-5-00173-910-4.

18. Тхагапсо, Р.А. Сравнительная характеристика подходов к раскрытию учетной политики в российской и международной практике / Р.А. Тхагапсо, В.Ю. Крамаренко // Экономика и управление в современных условиях: проблемы и перспективы : сборник научных трудов по материалам X Всероссийской научно-практической конференции. – Майкоп : Электронные издательские технологии, 2023. – С. 56-62. – ISBN 978-5-6049226-5-1.

19. Хайруллина, О.И. Развитие методики формирования оценочных резервов / О.И. Хайруллина // Экономика АПК Предуралья : Ежегодный сборник научных трудов по материалам Краевой научно-практической конференции. – Пермь : ИПЦ Прокрость, 2024. – С. 61-65. – ISBN 978-5-94279-625-9.

20. Хахонова, Н.Н. Изменение оценочных значений: порядок раскрытия информации в отчетности организаций / Н.Н. Хахонова // Развитие современной науки: теоретические и прикладные аспекты : сборник статей студентов, магистрантов, аспирантов, молодых ученых и преподавателей. – Пермь : ИП Сигитов Т.М., 2016. – С. 160-162. – ISBN 978-5-9907880-5-3.

21. Чикурова, С.С. Анализ определения величины оценочных значений в ходе проведения внутреннего аудита с учетом применения международных стандартов аудита (МСА) / С.С. Чикурова // Учетно-аналитическое обеспечение – информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов : межвузовский сборник научных трудов и

результатов совместных научно-исследовательских проектов. – Москва : Аудитор, 2017. – С. 415-418. – ISBN 978-5-9909657-0-6.

### Нормативные правовые акты

22. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 19 июля 2000 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/) (дата обращения: 22.04.2022).

23. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/) (дата обращения: 11.02.2022).

24. Об утверждении основных направлений государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2024 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_491356/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_491356/) (дата обращения: 01.12.2024).

25. Рекомендация Р-141/2022-КпР Оценочные значения в условиях значительной неопределенности [Рекомендация Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр»» от 21 июля 2022 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_71763](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71763) (дата обращения: 23.06.2023).

## Стандарты

26. Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2020 года № 335н (редакция от 27 октября 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_376271/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/) (дата обращения: 13.06.2021).

27. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 13 декабря 2023 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/) (дата обращения: 01.02.2024).

28. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 11 июля 2016 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193531/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/) (дата обращения: 01.02.2024).

29. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 4 октября 2023 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193534/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193534/) (дата обращения: 01.02.2024).

30. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 5 августа 2019 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193535/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193535/) (дата обращения: 01.02.2024).

31. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 года № 160н (редакция от 26 августа 2015 года) (с изменениями и дополнениями, вступил в силу с 1 января 2018 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193589/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193589/) (дата обращения: 01.02.2024).

32. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 17 февраля 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193590/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/) (дата обращения: 01.02.2024).

33. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 12 июля 2018 года) (с изменениями и дополнениями, вступил в силу с 1 января 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193672/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193672/) (дата обращения: 01.02.2024).

34. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 27 июня 2016 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193537/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193537/) (дата обращения: 13.08.2024).

35. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 04 июня 2024 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193597/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193597/) (дата обращения: 13.08.2024).

36. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 27 марта 2018 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193569/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193569/) (дата обращения: 01.05.2024).

37. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193539/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193539/) (дата обращения: 01.02.2024).

38. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 30 декабря 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

– Текст : электронный. – URL:  
[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193599/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193599/) (дата обращения:  
 01.02.2024).

39. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 27 июня 2016 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:  
[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193600/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193600/) (дата обращения:  
 01.02.2024).

40. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 4 июня 2018 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:  
[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193601/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193601/) (дата обращения:  
 01.02.2024).

41. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:  
[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193602/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193602/) (дата обращения:  
 01.02.2024).

42. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 14 декабря 2020 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193676/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193676/) (дата обращения: 01.02.2024).

43. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 27 июня 2016 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193738/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193738/) (дата обращения: 01.02.2024).

44. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 14 декабря 2020 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193674/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/) (дата обращения: 16.12.2024).

45. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 17 февраля 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193594/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/) (дата обращения: 01.02.2024).

46. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 14 декабря 2020 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193595/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595/) (дата обращения: 01.02.2024).

47. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [Приказ Министерства

финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 17 февраля 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193673/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193673/) (дата обращения: 01.02.2024).

48. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 4 июня 2018 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193538/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193538/) (дата обращения: 01.02.2024).

49. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 17 февраля 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193593/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193593/) (дата обращения: 01.02.2024).

50. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 30 декабря 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193598/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193598/) (дата обращения: 03.02.2024).

51. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 30 октября 2018 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193675/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193675/) (дата обращения: 03.02.2024).

52. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 17 февраля 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193677/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193677/) (дата обращения: 03.02.2024).

53. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 16 сентября 2019 года) (с изменениями и дополнениями, вступил в силу с 01 января 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193605/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193605/) (дата обращения: 03.02.2024).

54. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 года № 160н (редакция от 26 августа 2015 года) (с изменениями и дополнениями, вступил в силу с 1 января 2018 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193678/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193678/) (дата обращения: 01.02.2024).

55. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27 июня 2016 года № 98н (редакция от 17 февраля 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_201983/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201983/) (дата обращения: 15.12.2024).

56. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 27 июня 2016 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193739/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193739/) (дата обращения: 01.02.2024).

57. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 27 марта 2018 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193679/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193679/) (дата обращения: 01.02.2024).

58. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 20 июля 2017 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193606/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193606/) (дата обращения: 01.02.2024).

59. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н (редакция от 11 июля 2016 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193740/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/) (дата обращения: 15.12.2024).

60. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27 июня 2016 года № 98н (редакция от 4 июня 2018 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_201985/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/) (дата обращения: 01.02.2024).

61. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 11 июля 2016 года № 111н (редакция от 4 октября 2023 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202611/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/) (дата обращения: 15.12.2024).

62. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 17 «Договоры страхования» [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 4 июня 2018 года № 125н (редакция от 20 апреля 2021 года)] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_384766/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_384766/) (дата обращения: 01.02.2024).

63. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету Учетная политика организации (ПБУ 1/2008) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 года: по состоянию на 7 февраля 2020 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/) (дата обращения: 15.12.2024).

64. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24 октября 2008 года: по состоянию на 27 ноября 2020 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

– Текст : электронный. – URL:  
[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_82067/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/) (дата обращения:  
 01.02.2024).

65. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010 года: по состоянию на 6 апреля 2015 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:  
[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110328/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/) (дата обращения:  
 01.02.2024).

66. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года: по состоянию на 27 ноября 2020 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6208/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/) (дата обращения: 01.02.2024).

67. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года: по состоянию на 6 апреля 2015 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:  
[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/) (дата обращения:  
 01.02.2024).

68. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2002 года: по состоянию на 5 апреля 2019 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:  
[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_38102/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38102/) (дата обращения:  
 01.02.2024).

69. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 года: по состоянию на 20 ноября 2018 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/) (дата обращения: 01.02.2024).

70. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10 декабря 2002 года: по состоянию на 6 апреля 2015 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40251/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/) (дата обращения: 01.02.2024).

71. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 года: по состоянию на 7 февраля 2020 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/) (дата обращения: 01.02.2024).

72. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06 октября 2011 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122051/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122051/) (дата обращения: 01.02.2024).

73. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений» [Постановление Правительства Российской Федерации

от 23 сентября 2002 года: по состоянию на 22 декабря 2011 года ; в настоящее время правило (стандарт) не применяется]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_38848/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38848/) (дата обращения: 07.05.2024).

74. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете» [Постановление Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 20 августа 1999 года, Протокол № 5; в настоящее время правило (стандарт) не применяется]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_24464/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_24464/) (дата обращения: 01.02.2024).

75. Об утверждении Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/2019) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации 15 ноября 2019 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193542/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193542/) (дата обращения: 01.02.2024).

76. Об утверждении Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Основные средства» (ФСБУ 6/2020) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 года: по состоянию на 30 мая 2022 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/) (дата обращения: 01.02.2024).

77. Об утверждении Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Нематериальные активы» (ФСБУ 14/2022) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 мая 2022 года]. – Справочно-правовая система

«Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_420322/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/) (дата обращения: 04.08.2024).

78. Об утверждении Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Бухгалтерский учет аренды» (ФСБУ 25/2018) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2018 года: по состоянию на 29 июня 2022 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314504/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/) (дата обращения: 01.02.2024).

79. Об утверждении Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Капитальные вложения» (ФСБУ 26/2020) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 года: по состоянию на 30 мая 2022 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/) (дата обращения: 05.08.2024).

80. Об утверждении Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Инвентаризация» (ФСБУ 28/2023) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 января 2023 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_443995/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443995/) (дата обращения: 01.02.2024).

81. Об утверждении Федерального стандарта по бухгалтерскому учету для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» (с изменениями и дополнениями) [Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2017 года: по состоянию на 13 сентября 2023 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

[https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_298347/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298347/) (дата обращения: 01.02.2024).

82. Проект стандарта отчетности об устойчивом развитии [Проект Министерства экономического развития Российской Федерации от 3 мая 2024 года] : официальный сайт Министерства экономического развития Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: [https://www.economy.gov.ru/material/news/minekonomrazvitiya\\_predlozhilo\\_biznesu\\_novyy\\_standart\\_otchetnosti\\_ob\\_ustoychivom\\_razvitii.html](https://www.economy.gov.ru/material/news/minekonomrazvitiya_predlozhilo_biznesu_novyy_standart_otchetnosti_ob_ustoychivom_razvitii.html) (дата обращения: 14.12.2024).

### Диссертации

83. Жукова, О.В. Обеспечение прозрачности представления в бухгалтерской отчетности нефинансовых обязательств коммерческих организаций : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Жукова Ольга Владимировна ; Финансовый университет. – Москва, 2022. – 166 с. – Библиогр.: с. 127-155.

### Авторефераты диссертаций

84. Гунин, Д.И. Транспарентность и тайна информации: теоретико-правовой аспект : специальность 12.00.01 «Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Гунин Дмитрий Игоревич ; Уральская государственная юридическая академия. – Екатеринбург, 2008. – 31 с. – Библиогр.: с. 31. – Место защиты: Уральская государственная юридическая академия.

85. Игумнов, В.М. Методика формирования транспарентной финансовой отчетности организации : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский

учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Игумнов Виктор Михайлович ; Финансовый университет. – Москва, 2013. – 23 с. – Библиогр.: с. 23. – Место защиты: Финансовый университет.

86. Мавлина, И.Н. Организация и методика аудита оценочных значений : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Мавлина Ирина Николаевна ; Сибирский университет потребительской кооперации. – Новосибирск, 2009. – 17 с. – Библиогр.: с. 16-17. – Место защиты: Сибирский университет потребительской кооперации.

87. Усанова, Д.Ш. Оценочные значения в аудиторской деятельности : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Усанова Диана Шамильевна ; Казанский государственный финансово-экономический институт. – Казань, 2008. – 24 с. – Библиогр.: с. 22-24. – Место защиты: Казанский государственный финансово-экономический институт.

### Электронные ресурсы

88. Аудиторское заключение независимого аудитора о консолидированной финансовой отчетности ПАО «Интер РАО» и его дочерних организаций за 2020 год / ПАО «Интер РАО» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=12213&type=4> (дата обращения: 08.05.2023).

89. Годовой обзор ПАО «Полюс» за 2021 год / ПАО «Полюс» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://polyus.com/ru/investors/disclosure/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

90. Годовой отчет ПАО «Полюс» за 2022 год / ПАО «Полюс» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://polyus.com/ru/investors/disclosure/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

91. Годовой отчет Группы НЛМК за 2021 год / ПАО «НЛМК» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://nlmk.com/ru/about/governance/regulatory-disclosure/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

92. Годовой отчет Группы «Русгидро» за 2021 год / ПАО «Русгидро» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rushydro.ru/investors/disclosure/reports/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

93. Годовой отчет Группы «Русгидро» за 2022 год / ПАО «Русгидро» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rushydro.ru/investors/disclosure/reports/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

94. Годовой отчет МКПАО «ОК «Русал» за 2021 год / МКПАО «ОК «Русал» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rusal.ru/investors/financial-stat/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

95. Годовой отчет МКПАО «ОК «Русал» за 2022 год / МКПАО «ОК «Русал» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rusal.ru/investors/financial-stat/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

96. Годовой отчет ПАО «АК «Алроса» за 2020 год / ПАО «АК «Алроса» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.akm.ru/upload/akmrating/ALROSA\\_annual\\_report\\_2020.pdf](https://www.akm.ru/upload/akmrating/ALROSA_annual_report_2020.pdf) (дата обращения: 08.05.2023).

97. Годовой отчет ПАО «Газпром» за 2021 год / ПАО «Газпром» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2021/> (дата обращения: 18.03.2023).

98. Годовой отчет ПАО «Газпром» за 2022 год / ПАО «Газпром» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2022/> (дата обращения: 18.03.2023).

99. Годовой отчет ПАО «ГМК «Норникель» за 2021 год / ПАО «ГМК «Норникель» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://nornickel.ru/investors/reports-and-results/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

100. Годовой отчет ПАО «ГМК «Норникель» за 2022 год / ПАО «ГМК «Норникель» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://nornickel.ru/investors/reports-and-results/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

101. Годовой отчет ПАО «Интер РАО» за 2020 год / ПАО «Интер РАО» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.akm.ru/upload/akmrating/InterRAO\\_annual\\_report\\_2020.pdf](https://www.akm.ru/upload/akmrating/InterRAO_annual_report_2020.pdf) (дата обращения: 08.05.2023).

102. Годовой отчет ПАО «Интер РАО» за 2022 год / ПАО «Интер РАО» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.akm.ru/upload/akmrating/Inter\\_RAO-sustainability-report\\_2022.pdf](https://www.akm.ru/upload/akmrating/Inter_RAO-sustainability-report_2022.pdf) (дата обращения: 08.05.2023).

103. Годовой отчет ПАО «Лукойл» за 2021 год / ПАО «Лукойл» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=17&type=2> (дата обращения: 18.03.2023).

104. Годовой отчет ПАО «Лукойл» за 2022 год / ПАО «Лукойл» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=17&type=2> (дата обращения: 18.03.2023).

105. Годовой отчет ПАО «НК «Роснефть» за 2021 год / ПАО «НК «Роснефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL:

[https://www.rosneft.ru/Investors/statements\\_and\\_presentations/annual\\_reports/](https://www.rosneft.ru/Investors/statements_and_presentations/annual_reports/)  
(дата обращения: 18.03.2023).

106. Годовой отчет ПАО «НК «Роснефть» за 2022 год / ПАО «НК «Роснефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.rosneft.ru/Investors/statements\\_and\\_presentations/annual\\_reports/](https://www.rosneft.ru/Investors/statements_and_presentations/annual_reports/) (дата обращения: 18.03.2023).

107. Годовой отчет ПАО «Новатэк» за 2021 год / ПАО «Новатэк» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.novatek.ru/ru/investors/disclosure/annual\\_reports/](https://www.novatek.ru/ru/investors/disclosure/annual_reports/) (дата обращения: 18.03.2023).

108. Годовой отчет ПАО «Новатэк» за 2022 год / ПАО «Новатэк» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.novatek.ru/ru/investors/disclosure/annual\\_reports/](https://www.novatek.ru/ru/investors/disclosure/annual_reports/) (дата обращения: 18.03.2023).

109. Годовой отчет ПАО «Северсталь» за 2021 год / ПАО «Северсталь» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://severstal.com/rus/ir/indicators-reporting/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

110. Годовой отчет ПАО «Сургутнефтегаз» за 2020 год / ПАО «Сургутнефтегаз» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.surgutneftgas.ru/investors/essential\\_information/reporting/godovye-otchety/](https://www.surgutneftgas.ru/investors/essential_information/reporting/godovye-otchety/) (дата обращения: 18.03.2023).

111. Годовой отчет ПАО «Энел Россия» за 2021 год / ПАО «ЭЛ5-Энерго» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.el5-energo.ru/investors/information-disclosure/> (дата обращения: 08.05.2023).

112. Годовой отчет ПАО «ЭЛ5-Энерго» за 2022 год / ПАО «ЭЛ5-Энерго» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.el5-energo.ru/investors/information-disclosure/> (дата обращения: 08.05.2023).

113. Годовой отчет ПАО «Юнипро» за 2021 год / ПАО «Юнипро» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.unipro.energy/shareholders/disclosure/annual\\_reports/](https://www.unipro.energy/shareholders/disclosure/annual_reports/) (дата обращения: 08.05.2023).

114. Годовой отчет ПАО «Юнипро» за 2022 год / ПАО «Юнипро» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.unipro.energy/shareholders/disclosure/annual\\_reports/](https://www.unipro.energy/shareholders/disclosure/annual_reports/) (дата обращения: 08.05.2023).

115. Данные об устойчивом развитии Группы Polymetal International plc за 2021 год / Polymetal International plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.solidcore-resources.com/en/sustainability/our-progress/data-center/> (дата обращения: 08.05.2023).

116. Интегрированный годовой отчет Группы Polymetal International plc за 2021 год / Polymetal International plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.solidcore-resources.com/ru/investors-and-media/reports-and-results/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

117. Интегрированный годовой отчет Группы Polymetal International plc за 2022 год / Polymetal International plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.solidcore-resources.com/ru/investors-and-media/reports-and-results/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

118. Интегрированный годовой отчет ПАО «Татнефть» за 2021 год / ПАО «Татнефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.tatneft.ru/aktsioneram-i-investoram/raskritie-informatsii/godovie-otcheti> (дата обращения: 18.03.2023).

119. Интегрированный годовой отчет ПАО «Татнефть» за 2022 год / ПАО «Татнефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.tatneft.ru/aktsioneram-i-investoram/raskritie-informatsii/godovie-otcheti> (дата обращения: 18.03.2023).

120. О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких

обществ [Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49] // Официальный сайт Банка России. – 2021. – Текст : электронный. – URL: [https://www.cbr.ru/StaticHtml/File/117620/20210712\\_in-06-28\\_49.pdf](https://www.cbr.ru/StaticHtml/File/117620/20210712_in-06-28_49.pdf) (дата обращения: 01.02.2024).

121. О рекомендациях по учету советом директоров публичного акционерного общества факторов, связанных с окружающей средой, социальных факторов и факторов корпоративного управления (ESG-факторов), а также вопросов устойчивого развития [Информационное письмо Банка России от 16.12.2021 № ИН-06-28/96] // Официальный сайт Банка России. – 2021. – Текст : электронный. – URL: <http://www.cbr.ru/crosscut/lawacts/file/5757> (дата обращения: 01.02.2024).

122. Заключение по результатам обзорной проверки промежуточной финансовой информации ПАО «Интер РАО» и его дочерних организаций за три и шесть месяцев, закончившихся 30 июня 2023 года / ПАО «Интер РАО» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=12213&type=4> (дата обращения: 15.12.2023).

123. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и аудиторское заключение независимого аудитора Группы «Татнефть» за 2021 год / ПАО «Татнефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.tatneft.ru/aktsioneram-i-investoram/raskritie-informatsii/financial-and-accounting-reporting> (дата обращения: 18.03.2023).

124. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и аудиторское заключение независимого аудитора Группы «Татнефть» за 2022 год / ПАО «Татнефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.tatneft.ru/aktsioneram-i-investoram/raskritie-informatsii/financial-and-accounting-reporting> (дата обращения: 18.03.2023).

125. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и аудиторское

заключение Группы «Юнипро» за 2021 год / ПАО «Юнипро» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.unipro.energy/shareholders/reports/finance\\_reports/](https://www.unipro.energy/shareholders/reports/finance_reports/) (дата обращения: 08.05.2023).

126. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и аудиторское заключение Группы «Юнипро» за 2022 год / ПАО «Юнипро» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.unipro.energy/shareholders/reports/finance\\_reports/](https://www.unipro.energy/shareholders/reports/finance_reports/) (дата обращения: 08.05.2023).

127. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Уралкалий» за год, закончившийся 31 декабря 2023 года / ПАО «Уралкалий» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.uralkali.com/ru/investors/reporting\\_and\\_disclosure](https://www.uralkali.com/ru/investors/reporting_and_disclosure) (дата обращения: 08.05.2024).

128. Консолидированная финансовая отчетность МКПАО «ОК «Русал» за 2021 год / МКПАО «ОК «Русал» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rusal.ru/investors/financial-stat/msfo/> (дата обращения: 08.05.2023).

129. Консолидированная финансовая отчетность МКПАО «ОК «Русал» за 2022 год / МКПАО «ОК «Русал» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rusal.ru/investors/financial-stat/msfo/> (дата обращения: 08.05.2023).

130. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «ГМК «Норникель» за 2021 год / ПАО «ГМК «Норникель» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://nornickel.ru/investors/disclosure/financials/> (дата обращения: 08.05.2023).

131. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «ГМК «Норникель» за 2022 год / ПАО «ГМК «Норникель» :

официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://nornickel.ru/investors/disclosure/financials/> (дата обращения: 08.05.2023).

132. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Лукойл» за 2021 год / ПАО «Лукойл» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://lukoil.ru/InvestorAndShareholderCenter/FinancialReports> (дата обращения: 18.03.2023).

133. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НК «Роснефть» за 2021 год / ПАО «НК «Роснефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.rosneft.ru/Investors/statements\\_and\\_presentations/Statements/](https://www.rosneft.ru/Investors/statements_and_presentations/Statements/) (дата обращения: 18.03.2023).

134. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Полюс» за 2021 год / ПАО «Полюс» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://polyus.com/ru/investors/disclosure/ifrs-financials/> (дата обращения: 08.05.2023).

135. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Полюс» за 2022 год / ПАО «Полюс» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://polyus.com/ru/investors/disclosure/ifrs-financials/> (дата обращения: 08.05.2023).

136. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Северсталь» и его дочерних предприятий за 2021 год / ПАО «Северсталь» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://severstal.com/rus/ir/indicators-reporting/financial-results/> (дата обращения: 08.05.2023).

137. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Энел Россия» и его дочерних предприятий за 2021 год / ПАО «ЭЛ5-Энерго» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.el5-energo.ru/investors/reporting/financial-statements/> (дата обращения: 08.05.2023).

138. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «ЭЛ5-Энерго» и его дочерних предприятий за 2022 год / ПАО «ЭЛ5-Энерго» : официальный

сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.el5-energo.ru/investors/reporting/financial-statements/> (дата обращения: 08.05.2023).

139. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, ПАО «АК «Алроса» за 2021 год / ПАО «АК «Алроса» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.alrosa.ru/investors/results-reports/finance/2021/> (дата обращения: 08.05.2023).

140. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, ПАО «Новатэк» за 2021 год / ПАО «Новатэк» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.novatek.ru/ru/investors/disclosure/ifrsreporting/> (дата обращения: 18.03.2023).

141. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, и аудиторское заключение Группы «Русгидро» за 2021 год / ПАО «Русгидро» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rushydro.ru/investors/disclosure/reports/otchetnost-msfo/> (дата обращения: 08.05.2023).

142. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, и аудиторское заключение Группы «Русгидро» за 2022 год / ПАО «Русгидро» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rushydro.ru/investors/disclosure/reports/otchetnost-msfo/> (дата обращения: 08.05.2023).

143. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат» за 2021 год / ПАО «НЛМК» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://nlmk.com/ru/about/governance/regulatory-disclosure/financial-statements/> (дата обращения: 08.05.2023).

144. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), ПАО «Сургутнефтегаз» за 2020 год / ПАО «Сургутнефтегаз» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.surgutneftegas.ru/investors/essential\\_information/reporting/godovaya-konsolidirovannaya-finansovaya-otchetnost/](https://www.surgutneftegas.ru/investors/essential_information/reporting/godovaya-konsolidirovannaya-finansovaya-otchetnost/) (дата обращения: 18.03.2023).

145. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, с аудиторским заключением независимого аудитора ПАО «Газпром» за 2021 год / ПАО «Газпром» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2021/> (дата обращения: 18.03.2023).

146. Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, с аудиторским заключением независимого аудитора ПАО «Газпром» за 2022 год / ПАО «Газпром» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2022/> (дата обращения: 18.03.2023).

147. Отчет в области устойчивого развития ПАО «НК «Роснефть» за 2021 год / ПАО «НК «Роснефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.rosneft.ru/Development/reports/> (дата обращения: 18.03.2023).

148. Отчет в области устойчивого развития ПАО «НК «Роснефть» за 2022 год / ПАО «НК «Роснефть» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.rosneft.ru/Development/reports/> (дата обращения: 18.03.2023).

149. Отчет Группы «Газпром» о деятельности в области устойчивого развития за 2021 год / ПАО «Газпром» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2021/> (дата обращения: 18.03.2023).

150. Отчет об устойчивом развитии Группы «Лукойл» за 2021 год / ПАО «Лукойл» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://lukoil.ru/Sustainability/SustainabilityReport> (дата обращения: 18.03.2023).

151. Отчет об устойчивом развитии Группы «Лукойл» за 2022 год / ПАО «Лукойл» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://lukoil.ru/Sustainability/SustainabilityReport> (дата обращения: 18.03.2023).

152. Отчет об устойчивом развитии Группы НЛМК за 2022 год / ПАО «НЛМК» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.nlmk.com/ru/ir/results/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

153. Отчет об устойчивом развитии МКПАО «ОК «Русал» за 2021 год / МКПАО «ОК «Русал» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rusal.ru/sustainability/report/> (дата обращения: 08.05.2023).

154. Отчет об устойчивом развитии МКПАО «ОК «Русал» за 2022 год / МКПАО «ОК «Русал» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://rusal.ru/sustainability/report/> (дата обращения: 08.05.2023).

155. Отчет об устойчивом развитии ПАО «АК «Алроса» за 2020 год / ПАО «АК «Алроса» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.alrosa.ru/investors/results-reports/esg-reports/2020/> (дата обращения: 08.05.2023).

156. Отчет об устойчивом развитии ПАО «АК «Алроса» за 2021 год / ПАО «АК «Алроса» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.alrosa.ru/investors/results-reports/esg-reports/2021/> (дата обращения: 08.05.2023).

157. Отчет об устойчивом развитии ПАО «АК «Алроса» за 2022 год / ПАО «АК «Алроса» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.alrosa.ru/investors/results-reports/esg-reports/2022/> (дата обращения: 08.05.2023).

158. Отчет об устойчивом развитии ПАО «ГМК «Норникель» за 2021 год / ПАО «ГМК «Норникель» : официальный сайт. – Текст :

электронный. – URL: <https://nornickel.ru/investors/reports-and-results/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

159. Отчет об устойчивом развитии ПАО «ГМК «Норникель» за 2022 год / ПАО «ГМК «Норникель» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://nornickel.ru/investors/reports-and-results/annual-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

160. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Новатэк» за 2021 год / ПАО «Новатэк» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.novatek.ru/ru/development/archive/> (дата обращения: 18.03.2023).

161. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Новатэк» за 2022 год / ПАО «Новатэк» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.novatek.ru/ru/development/archive/> (дата обращения: 18.03.2023).

162. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Полюс» за 2021 год / ПАО «Полюс» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://sustainability.polyus.com/ru/esg\\_data\\_and\\_reports/](https://sustainability.polyus.com/ru/esg_data_and_reports/) (дата обращения: 08.05.2023).

163. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Полюс» за 2022 год / ПАО «Полюс» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://sustainability.polyus.com/ru/esg\\_data\\_and\\_reports/](https://sustainability.polyus.com/ru/esg_data_and_reports/) (дата обращения: 08.05.2023).

164. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Северсталь» за 2021 год / ПАО «Северсталь» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://severstal.com/rus/ir/indicators-reporting/social-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

165. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Северсталь» за 2022 год / ПАО «Северсталь» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://severstal.com/rus/ir/indicators-reporting/social-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

166. Отчет об устойчивом развитии ПАО «Энел Россия» за 2021 год / ПАО «ЭЛ5-Энерго» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.el5-energo.ru/sustainability/sustainability-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

167. Отчет об устойчивом развитии ПАО «ЭЛ5-Энерго» за 2022 год / ПАО «ЭЛ5-Энерго» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.el5-energo.ru/sustainability/sustainability-reports/> (дата обращения: 08.05.2023).

168. Экологический отчет ПАО «Газпром» за 2021 год / ПАО «Газпром» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2021/> (дата обращения: 18.03.2023).

169. Экологический отчет ПАО «Газпром» за 2022 год / ПАО «Газпром» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2022/> (дата обращения: 18.03.2023).

170. Экологический отчет ПАО «Сургутнефтегаз» за 2021 год / ПАО «Сургутнефтегаз» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.surgutneftegas.ru/responsibility/ecology/ekologicheskie-otchety/> (дата обращения: 18.03.2023).

171. Экологический отчет ПАО «Сургутнефтегаз» за 2022 год / ПАО «Сургутнефтегаз» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.surgutneftegas.ru/responsibility/ecology/ekologicheskie-otchety/> (дата обращения: 18.03.2023).

## Статьи

172. Алышова, К.Э. Транспарентность как основополагающий принцип финансовой отчетности / К.Э. Алышова // Аудитор. – 2018. – № 3. Том 4. – С. 41-46. – ISSN 1998-0701.

173. Байдуанова, Ж.А. Методика проведения теста на обесценение активов / Ж.А. Байдуанова // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2022.

– № 8А. Том 12. – С. 177-187. – ISSN отсутствует.

174. Балацкий, Е.В. Прогнозирование инфляции: практика использования синтетических процедур / Е.В. Балацкий, М.А. Юревич // Мир новой экономики. – 2018. – № 4. Том 12. – С. 20-31. – ISSN 2220-6469.

175. Бардина, И.В. Изменение оценочных значений: влияние на отчетность и пути решения / И.В. Бардина // Финансовый бизнес. – 2023. – № 6 (240). – С. 3-6. – ISSN 0869-8589.

176. Батуева, О.Б. Формирование оценочных значений в условиях изменения экономики / О.Б. Батуева // Вестник Бурятского государственного университета. Экономика и менеджмент. – 2022. – № 2. – С. 11-18. – ISSN 2304-4446.

177. Батуева, О.Б. Характеристика применения оценочных значений / О.Б. Батуева // Вестник Бурятского государственного университета. Экономика и менеджмент. – 2014. – № 2. – С. 81-87. – ISSN 2304-4446.

178. Богатая, И.Н. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 6. Том 7. – С. 64-74. – ISSN 2408-9303.

179. Булыга, Р.П. Проблемы финансовых измерений экологических и социальных факторов в публичной отчетности компаний / Р.П. Булыга, М.В. Мельник, И.В. Сафонова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2022. – № 3. Том 15 (74). – С. 202-218. – ISSN 2071-2243.

180. Вахрушина, М.А. К вопросу о прозрачности финансовой отчетности / М.А. Вахрушина // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2013. – № 6 (74). – С. 25-33. – ISSN отсутствует.

181. Власова, И.Е. Обесценение внеоборотных активов - современный инструмент оценки справедливой стоимости / И.Е. Власова, Л.Б. Попова // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 47. – С. 261-273. – ISSN 2687-1068.

182. Гришкина, С.Н. Признание и оценка обязательств по выводу активов в соответствии с МСФО и ГААП / С.Н. Гришкина, А.А. Трушина // Экономические науки. – 2022. – № 209. – С. 278-284. – ISSN 2072-0858.

183. Дружиловская, Т.Ю. Проблемы применения оценочных резервов в системах российских и международных стандартов / Т.Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 20. Том 20 (434). – С. 1164-1182. – ISSN 2073-5081.

184. Дружиловская, Т.Ю. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 1. Том 8. – С. 48-61. – ISSN 2408-9303.

185. Дружиловская, Э.С. Совершенствование подходов к учету улучшения и обесценения нематериальных активов коммерческих и некоммерческих организаций / Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2023. – № 16 (568). – С. 2-11. – ISSN 2079-6714.

186. Дружиловская, Э.С. Учет обесценения активов по МСФО / Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учет. – 2020. – № 1. – С. 18-28. – ISSN 2079-6714.

187. Иманалиева, А.Г. Проблематика идентификации и методики определения величины оценочных значений / А.Г. Иманалиева, И.С. Егорова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2019. – № 4-2. – С. 105-110. – ISSN 2411-0450.

188. Калачева Т.И. Оценочные значения в бухгалтерском учете / Т.И. Калачева // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2013. – № 2-1. – С. 217-223. – ISSN 2071-6184.

189. Карпутова, И.Г. Особенности проверки оценочных значений при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности / И.Г. Карпутова //

Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2016. – № 2 (17). – С. 38-41. – ISSN 2305-7408.

190. 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.

191. 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/Tom10\\_5/Kartashov.pdf](http://progress-human.com/images/2024/Tom10_5/Kartashov.pdf) (дата обращения: 30.10.2024)

192. 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.

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

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

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

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

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

198. 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.

199. Кеворкова, Ж.А. Методика проверки внеоборотных активов на обесценение в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» / Ж.А. Кеворкова, Г.Н. Мамаева // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 11. – С. 29-41. – ISSN 1727-8058.

200. Кришталева, Т.И. Проверка основных средств на обесценение: проблемы и решения / Т.И. Кришталева // Аудитор. – 2024. – № 4. Том 10. – С. 34-39. – ISSN 1998-0701.

201. Лаврухина, Т.А. Оценочные значения и их влияние на достоверность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности / Т.А. Лаврухина // Современная экономика: проблемы и решения. – 2016. – № 5 (77). – С. 105-114. – ISSN 2078-9017.

202. Лаврушина, В.Б. Оценочные значения в системе управления финансами предприятия / В.Б. Лаврушина // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2017. – № 6. Том 1. – С. 73-76. – ISSN 2227-3891.

203. Лисовская, И.А. Бухгалтерские оценки как важнейший фактор формирования балансовой стоимости объектов учета / И.А. Лисовская, Н.Г. Трапезникова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – № 8. Том 24 (482). – С. 848-867. – ISSN 2073-5081.

204. Луговский, Д.В. Учетная политика и оценочные значения: сущность, содержание, взаимосвязь / Д.В. Луговский // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2014. – № 2 (141). – С. 98-106. – ISSN отсутствует.

205. Мавлина, И.Н. Системы нормативного регулирования в ходе аудита оценочных значений / И.Н. Мавлина // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2013. – № 1 (4). – С. 74-82. – ISSN 2305-7408.
206. Макеева, Е.З. Применение оценочных значений в бухгалтерском учете / Е.З. Макеева, Т.Н. Кузьминова // Транспортное дело России. – 2023. – № 1. – С. 93-95. – ISSN 2072-8689.
207. Макушкина, Д.М. Факторы, определяющие прозрачность бизнеса / Д.М. Макушкина, О.В. Рожнова // Управленческий учет. – 2022. – № 6-3. – С. 716-724. – ISSN 1814-8476.
208. Массарыгина, В.Ф. Вопросы проверки оценочных значений в ходе аудита / В.Ф. Массарыгина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 28 (178). – С. 40-45. – ISSN 2073-5081.
209. Мизиковский, Е.А. Бухгалтерская отчетность: отражение изменений оценочных значений / Е.А. Мизиковский, М.А. Штефан // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 10. – С. 11-18. – ISSN 1727-8058.
210. Мощенко, О.В. Проблемы формирования справедливой стоимости и обесценения внеоборотных активов в финансовой отчетности организаций / О.В. Мощенко, А.Ю. Усанов, И.В. Косорукова // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2023. – № 5 (260). – С. 46-56. – ISSN 2072-4098.
211. Пащенко, Т.В. Формирование подходов к анализу оценочных обязательств / Т.В. Пащенко, Н.Н. Шакирова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – № 6. Том 9. – С. 22-35. – ISSN 2408-9303.
212. Рожнова, О.В. Проблемы оценки элементов корпоративной отчетности / О.В. Рожнова // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 4. – С. 42-47. – ISSN 1727-8058.
213. Сафонова, И.В. Интеграционные решения по гармонизации и связанности финансовых и нефинансовых показателей в формате корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Вестник Воронежского

государственного аграрного университета. – 2023. – № 4. Том 16 (79). – С. 261-280. – ISSN 2071-2243.

214. Сафонова, И.В. Исследование понятия «информационная прозрачность» в парадигме информационной экосистемы бизнеса / И.В. Сафонова // Учет и статистика. – 2023. – № 1 (69). – С. 73-82. – ISSN 1994-0874.

215. Сафонова, И.В. Развитие модели корпоративной отчетности в концепции экосистемного подхода / И. В. Сафонова // Учет и статистика. – 2023. – № 2. Том 20. – С. 107-116. – ISSN 1994-0874.

216. Усанова, Д.Ш. Классификация оценочных значений / Д.Ш. Усанова // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. – 2008. – № 3 (12). – С. 69-73. – ISSN 2073-9672.

217. Эриашвили, Н.Д. Учет и аудит оценочных значений / Н.Д. Эриашвили // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 4. – С. 25-29. – ISSN 1727-8058.

#### Источники на иностранном языке

218. Годовой отчет и форма 20-F BP plc за 2022 год / BP plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.bp.com/en/global/corporate/investors/results-reporting-and-presentations/annual-report.html> (дата обращения: 10.05.2023).

219. Годовой отчет ArcelorMittal S.A. за 2022 год / ArcelorMittal S.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://corporate.arcelormittal.com/media/obsd1lud/annual-report-2022.pdf> (дата обращения: 10.05.2023).

220. Годовой отчет BHP Group Limited за 2022 год / BHP Group Limited : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.bhp.com/investors/annual-reporting/annual-report-2022> (дата обращения: 08.05.2023).

221. Годовой отчет China Shenhua Energy Company Limited за 2022 год / China Shenhua Energy Company Limited : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <http://www.csec.com/zgshwwEn/dqbg/tzzgxList.shtml> (дата обращения: 09.05.2023).

222. Годовой отчет Rio Tinto Group за 2022 год / Rio Tinto Group : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.riotinto.com/en/invest/reports/annual-report> (дата обращения: 09.05.2023).

223. Годовой отчет Shell plc за 2022 год / Shell plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.shell.com/news-and-insights/annual-reports-and-publications/annual-reports-download-centre.html> (дата обращения: 09.05.2023).

224. Годовой отчет TotalEnergies SE за 2022 год / TotalEnergies SE : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://totalenergies.com/investors/publications-and-regulated-information/regulated-information/annual-financial-reports> (дата обращения: 08.05.2023).

225. Интегрированный годовой обзор ArcelorMittal S.A. за 2022 год / ArcelorMittal S.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://corporate.arcelormittal.com/media/tmabqjue/arcelor-mittal-integrated-annual-review-2022.pdf> (дата обращения: 08.05.2023).

226. Интегрированный годовой отчет Anglo American за 2022 год / Anglo American plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.angloamerican.com/investors/annual-reporting> (дата обращения: 08.05.2023).

227. Интегрированный годовой отчет Enel S.p.A. за 2022 год / Enel S.p.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.enel.com/investors/financials> (дата обращения: 08.05.2023).

228. Интегрированный годовой отчет Indian Oil Corporation Limited за 2021-2022 годы / Indian Oil Corporation Limited : официальный сайт. – Текст

: электронный. – URL: [https://iocl.com/contents/AnnualReportenglish\\_2021-22/index.html](https://iocl.com/contents/AnnualReportenglish_2021-22/index.html) (дата обращения: 08.05.2023).

229. Интегрированный годовой отчет Reliance Industries Ltd за 2021-2022 годы / Reliance Industries Ltd : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ril.com/ar2021-22/index.html> (дата обращения: 08.05.2023).

230. Интегрированный отчет TEPCO за 2022 год / Tokyo Electric Power Company Holdings, Incorporated : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.tepco.co.jp/en/hd/about/ir/library/integratedreport/index-e.html> (дата обращения: 10.05.2023).

231. Информация по устойчивому развитию BHP Group Limited за 2022 год в формате Excel / BHP Group Limited : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.bhp.com/news/media-centre/reports-presentations/2022/09/2022-annual-reporting-suite> (дата обращения: 09.05.2023).

232. Информация по устойчивому развитию Électricité de France S.A. за 2022 год в формате Excel / Électricité de France S.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.edf.fr/en/the-edf-group/dedicated-sections/investors/financial-and-extra-financial-performance/esg-performance> (дата обращения: 09.05.2023).

233. Информация по устойчивому развитию Rio Tinto Group за 2022 год в формате Excel / Rio Tinto Group : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.riotinto.com/en/invest/reports/climate-change-report> (дата обращения: 09.05.2023).

234. Консолидированная финансовая отчетность Électricité de France S.A. за 2022 год / Électricité de France S.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.edf.fr/sites/groupe/files/2023-02/annual-results-2021-consolidated-financial-statements-2023-02-17.pdf> (дата обращения: 08.05.2023).

235. Отчет об устойчивом развитии Anglo American за 2022 год / Anglo American plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.angloamerican.com/investors/annual-reporting> (дата обращения: 08.05.2023).

236. Отчет об устойчивом развитии BP plc за 2022 год / BP plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.bp.com/en/global/corporate/sustainability.html> (дата обращения: 09.05.2023).

237. Отчет об устойчивом развитии Enel S.p.A. за 2022 год / Enel S.p.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL : <https://www.enel.com/investors/financials> (дата обращения: 09.05.2023).

238. Отчет об устойчивом развитии Shell plc за 2021 год / Shell plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://reports.shell.com/sustainability-report/2021/> (дата обращения: 08.05.2023).

239. Отчет об устойчивом развитии Shell plc за 2022 год / Shell plc : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://reports.shell.com/sustainability-report/2022/> (дата обращения: 09.05.2023).

240. Отчет о корпоративной социальной ответственности Reliance Industries Ltd за 2021-2022 годы / Reliance Industries Ltd : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ril.com/sites/default/files/2022-12/CSR202122.pdf> (дата обращения: 08.05.2023).

241. Отчет о мерах по борьбе с изменением климата ArcelorMittal S.A. от июля 2021 года / ArcelorMittal S.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://corporate.arcelormittal.com/sustainability/climate-action-reports> (дата обращения: 10.05.2023).

242. Отчет о плане действий по борьбе с изменением климата BHP Group Limited за 2021 год / BHP Group Limited : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: [https://www.bhp.com/-/media/documents/investors/annual-reports/2021/210914\\_bhpcimatetransitionactionplan2021.pdf](https://www.bhp.com/-/media/documents/investors/annual-reports/2021/210914_bhpcimatetransitionactionplan2021.pdf) (дата обращения: 10.05.2023).

243. Отчет о прогрессе в области устойчивого развития и изменения климата TotalEnergies SE за 2022 год / TotalEnergies SE : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://totalenergies.com/news/totalenergies-publishes-its-sustainability-climate-2022-progress-report> (дата обращения: 08.05.2023).

244. Отчет по климатическому влиянию Rio Tinto Group за 2022 год / Rio Tinto Group : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.riotinto.com/en/invest/reports/climate-change-report> (дата обращения: 09.05.2023).

245. Отчет Руководства Électricité de France S.A. за 2022 год / Électricité de France S.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.edf.fr/sites/groupe/files/2023-03/annual-results-2022-management-report-2023-03-06.pdf> (дата обращения: 09.05.2023).

246. Презентация годовых результатов Électricité de France S.A. за 2022 год / Électricité de France S.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.edf.fr/sites/groupe/files/2023-04/annual-results-2022-presentation-2023-02-17-v3-2.pdf> (дата обращения: 10.05.2023).

247. Финансовый раздел интегрированного отчета TEPSCO за 2022 год / Tokyo Electric Power Company Holdings, Incorporated : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.tepco.co.jp/en/hd/about/ir/library/integratedreport/index-e.html> (дата обращения: 10.05.2023).

248. Albrecht, A. Material changes in accounting estimates and the usefulness of earnings. / A. Albrecht, M Glendenning, K. Kim [et al.] // Review of Accounting Studies. – 2023. – Issue 2. Volume 29. – P. 1320-1359. – ISSN отсутствует.

249. AU Section 342 «Аудит оценочных значений» / pcaobus.org : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/AU342> (дата обращения: 01.02.2024).

250. AS 2501: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements / pcaobus.org : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2501> (дата обращения: 01.02.2024).

251. Hallas, N. An overview of nineteen years of changes in accounting estimates / N. Hallas // Audit Analytics : сайт. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://blog.auditanalytics.com/an-overview-of-nineteen-years-of-changes-in-accounting-estimates> (дата обращения: 11.10.2023).

252. IASB meeting. Business Combinations — Disclosures, Goodwill and Impairment. Estimating value in use // Contact: Vikash Kalidas. – IFRS Accounting Staff Paper. – March 2023. – 13 p. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/march/iasb/ap18a-bcdgi-estimating-value-in-use.pdf> (дата обращения: 12.04.2024).

253. IFRS in Practice, IAS 36 Impairment of Assets // BDO IFR Advisory Limited, a UK registered company limited by guarantee. – UK, 2022-2023. – 74 p. – Текст : электронный. – URL: <https://www.bdo.global/getmedia/2964317e-5ca0-4de1-bbe5-0ae0269a2f06/IFRS-in-Practice-IAS-36-Impairment-of-Assets.pdf> (дата обращения: 01.04.2024).

254. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/> (дата обращения: 01.02.2024).

255. IFRS S2 Climate-related Disclosures : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/> (дата обращения: 01.02.2024).

256. Lepădatu, G.V. Transparency in Financial Statements (IAS/IFRS) / G.V. Lepădatu, M. Pîrnău // European Research Studies. – 2009. – Issue 1. Volume XII. – P. 101-108. – ISSN отсутствует.

257. Raubenheimer, E. Accounting estimates in financial statements and their disclosure by some south African construction companies / E. Raubenheimer // Journal of Economic and Financial Sciences. – 2013. – Volume 6 (2). – P. 383-400. – ISSN 2312-2803.

258. Sacer, I.M. The impact of accounting estimates on financial position and business performance – case of non-current intangible and tangible assets / I.M. Sacer, S.S. Malis, I. Pavic // Procedia Economics and Finance. – 2016. – Volume 39. – P. 399-411. – ISSN 2212-5671.

259. Seidel, T.A. Management bias across multiple accounting estimates / T.A. Seidel, Ch.A. Simon, N.M. Stephens // Review of Accounting Studies. – 2020. – Volume 25 (1). – P. 1-53. – ISSN отсytтbyет.

260. Shaw, K.W. Client importance and unconditional conservatism in complex accounting estimates / K.W. Shaw, J.D. Whitworth // Advances in Accounting. – 2022. – Volume 58. – 15 p. – ISSN 0882-6110.

261. Smieliauskas, W. Misleading Forecasts in Accounting Estimates: A Form of Ethical Blindness in Accounting Standards? / W. Smieliauskas, K. Bewley, U. Gronewold, U. Menzefricke // Journal of Business Ethics. – 2018. – Volume 152 (2). – P. 437-457. – ISSN отсytтbyет.

**Приложение А**  
(информационное)

**Пул бухгалтерских оценок в МСФО**

Таблица А.1 – Пул бухгалтерских оценок в МСФО

| МСФО        | Бухгалтерские оценки*                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1           | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| IAS 1 [27]  | <p>Оценочное обязательство по судебным делам (англ. «provision related to this court case») [27]</p> <p>Бухгалтерские оценки, необходимые для определения влияния технологического устаревания на запасы (англ. «future-oriented estimates are necessary to measure the effect of technological obsolescence on inventories») [27]</p> <p>Оценочное обязательство по затратам на реструктуризацию (англ. «provision for the costs of restructuring») [27]</p> <p>Оценочное обязательство по затратам на вознаграждение работникам (англ. «provision for employee benefits») [27]</p> <p>Долгосрочные обязательства по выплатам работникам, такие как пенсионные обязательства (англ. «long-term employee benefit liabilities such as pension obligations») [27]</p> <p>Возмещаемая сумма основных средств (англ. «recoverable amount of classes of PPE») [27]</p> <p>Оценочное обязательство, которое зависит от будущего исхода продолжающегося судебного разбирательства (англ. «provision subject to the future outcome of litigation in progress») [27]</p> |
| IAS 2 [28]  | <p>Чистая стоимость продажи запасов (англ. «net realizable value of inventories») [28]</p> <p>Оценочные обязательства, возникающие в случае превышения объемов по договорам на продажу товаров по твердым ценам над объемом имеющихся запасов (англ. «provisions arised from firm sales contracts in excess of inventory quantities held or from firm purchase contracts») [28]</p> <p>Оценочное обязательство, возникающее на основании договоров на покупку запасов по твердым ценам (англ. «provision arised from firm purchase contracts») [28]</p> <p>Справедливая стоимость запасов (англ. «fair value of inventories») [28]</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| IAS 8 [29]  | <p>Чистая стоимость продажи запасов (англ. «net realizable value of inventories») [29]</p> <p>Амортизационные расходы по объектам основных средств (англ. «depreciation expenses for an item of PPE») [29]</p> <p>Оценочное обязательство в отношении гарантийных обязательств (англ. «provision for warranty obligations») [29]</p> <p>Справедливая стоимость актива или обязательства (англ. «fair value of an asset or liability») [29]</p> <p>Оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки (англ. «loss allowance for expected credit losses») [29]</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| IAS 10 [30] | Оценочное обязательство по судебным делам (англ. «provision related to this court case») [30]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| IAS 12 [31] | Отложенный налоговый актив/обязательство (англ. «deferred tax asset/liability») [31]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| IAS 16 [32] | <p>Амортизационные расходы по объектам основных средств (англ. «the depreciation expenses for an item of PPE») [32]</p> <p>Расчетные оценки, относящиеся к демонтажу, удалению или восстановлению оборудования (англ. «the estimated costs of dismantling, removing or restoring items of PPE») [32]</p> <p>Расчетные затраты на выбытие (англ. «estimated costs of disposal») [32]</p> <p>Остаточная стоимость объекта основных средств (англ. «residual value of PPE») [32]</p> <p>Специфичная для организации стоимость (англ. «entity-specific value») [32]</p> <p>Ценность использования актива (англ. «asset's value in use») [32]</p> <p>Справедливая стоимость объекта основных средств (англ. «fair value of PPE») [32]</p> <p>Расчетные затраты на выплату вознаграждений (англ. «estimated costs of benefits») [32]</p>                                                                                                                                                                                                                              |

Продолжение таблицы А.1

| 1           | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IAS 16 [32] | Расчетные оценки, относящиеся к пенсионным планам (англ. «post-employment benefits») [32]<br>Расчетные оценки в отношении затрат на медицинское обслуживание (англ. «estimates of future medical costs») [32]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| IAS 19 [33] | Чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами (англ. «the net defined benefit liability (asset)») [33]<br>Чистая величина процентов на чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами (англ. «net interest on the net defined benefit liability (asset)») [33]<br>Расчетная оценка, относящаяся к обязательству по затратам на ожидаемое распределение прибыли и выплату бонусов (англ. «estimate of the obligation for the expected cost of profit-sharing and bonus payments») [33]                                                                                                                                                                                                                                |
| IAS 20 [34] | Справедливая стоимость неденежных грантов (англ. «fair value of non-monetary grants») [34]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| IAS 21 [35] | Чистая инвестиция в зарубежное подразделение (англ. «net investment in a foreign operation») [35]<br>Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [35]<br>Актив в форме права пользования (англ. «right-of-use asset») [35]<br>Резерв, подлежащий погашению неденежными активами (англ. «provision that is to be settled by the delivery of a non-monetary asset») [35]<br>Резерв, подлежащий погашению денежными средствами (англ. «provision that is to be settled in cash») [35]                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| IAS 23 [36] | Сумма затрат по займам, которую капитализирует организация (англ. «the amount of borrowing costs that an entity capitalizes») [36]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| IAS 24 [37] | Резерв по сомнительным долгам (англ. «provision for doubtful debts») [37]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| IAS 26 [38] | Актuarная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат (англ. «actuarial present value of promised retirement benefits») [38]<br>Справедливая стоимость активов программы (англ. «fair value of plan assets») [38]<br>Справедливая стоимость инвестиций пенсионной программы (англ. «fair value of retirement benefit plan investments») [38]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| IAS 27 [39] | Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия (англ. «fair value of investments in associates or joint ventures») [39]<br>Справедливая стоимость дочерней организации (англ. «fair value of subsidiary») [39]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| IAS 28 [40] | Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия (англ. «fair value of investments in associates or joint ventures») [40]<br>Чистая справедливая стоимость идентифицируемых активов объекта инвестиций (англ. «net fair value of the investee's identifiable assets») [40]<br>Справедливая стоимость инвестиции в долевой инструмент (англ. «fair value of an investment in an equity instrument») [40]                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| IAS 32 [42] | Собственные долевые инструменты организации, оцениваемые по справедливой стоимости (англ. «fair value of entity's own equity instruments») [42]<br>Справедливая стоимость долевого инструмента (англ. «fair value of equity instrument») [42]<br>Справедливая стоимость составного финансового инструмента (англ. «fair value of the compound financial instrument») [42]<br>Справедливая стоимость будущих процентных платежей (англ. «fair value of future interest payments») [42]<br>Справедливая стоимость долгового компонента (англ. «fair value of liability component») [42]<br>Справедливая стоимость договора, связанного с выпущенным опционом на акции (долевой инструмент) (англ. «fair value of a contract for an issued share option») [42] |
| IAS 33 [43] | Справедливая стоимость возмещения, выплаченного акционерам-держателям привилегированных акций (англ. «fair value of the consideration paid to the preference shareholders») [43]<br>Справедливая стоимость обыкновенных акций (англ. «fair value of ordinary shares») [43]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| IAS 36 [44] | Оценочное обязательство по затратам на восстановление (окружающей среды) (англ. «provision for restoration costs») [44]<br>Оценка убытка от обесценения (англ. «amount estimated for an impairment loss») [44]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

Продолжение таблицы А.1

| 1           | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IAS 36 [44] | <p>Приведенная стоимость денежных потоков (англ. «present value of cash flows») [44]</p> <p>Гудвил (англ. «goodwill») [44]</p> <p>Возмещаемая сумма активов (англ. «recoverable amount of assets») [44]</p> <p>Ценность использования актива (англ. «asset's value in use») [44]</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| IAS 37 [45] | <p>Оценочное обязательство на покрытие затрат по выводу из эксплуатации (англ. «provision for the decommissioning costs») [45]</p> <p>Обязательство по штрафам или затратам на ликвидацию незаконного ущерба окружающей среде (англ. «provision for penalties or clean-up costs for unlawful environmental damage») [45]</p> <p>Оценочное обязательство по затратам на рекультивацию участка земли по окончании срока его использования (англ. «provision for cost of cleaning up a site at the end of its life») [45]</p> <p>Условный актив как сумма выставленного иска, если результат неопределен (англ. «contingent asset like a claim where the outcome is uncertain») [45]</p> <p>Суммы резервов, относящиеся к гарантиям на разные товары (англ. «provision amounts relating to warranties of different products») [45]</p> <p>Оценочное обязательство по обременительным договорам (англ. «provision for onerous contract») [45]</p> <p>Оценочное обязательство по затратам на реструктуризацию (англ. «provision for the costs of restructuring») [45]</p> <p>Приведенная стоимость требуемых ожидаемых затрат на погашение обязательства (англ. «the present value of the expenditures expected to be required to settle the obligation») [45]</p> <p>Ожидаемая стоимость затрат на ремонт (англ. «the expected value of the cost of repairs») [45]</p> <p>Условный актив/обязательство (англ. «contingent asset/liability») [45]</p> |
| IAS 38 [46] | <p>Амортизационные расходы по объектам нематериальных активов (англ. «the depreciation expenses for an item of intangible assets») [46]</p> <p>Расчетные затраты на выбытие (англ. «estimated costs of disposal») [46]</p> <p>Остаточная стоимость объекта нематериальных активов (англ. «residual value of intangible asset») [46]</p> <p>Гудвил (англ. «goodwill») [46]</p> <p>Специфичная для организации стоимость (англ. «entity-specific value») [46]</p> <p>Справедливая стоимость объекта нематериальных активов (англ. «fair value of intangible asset») [46]</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| IAS 39 [47] | <p>Расчетные оценки в момент включения актива или обязательства в хеджируемый портфель (англ. «estimates made at the time an asset or liability is included in the hedged portfolio») [47]</p> <p>Внутренняя стоимость и временная стоимость опциона (англ. «intrinsic value and time value of an option») [47]</p> <p>Отдельно измеряемая часть процентного риска по процентному активу или процентному обязательству (англ. «measurable portion of the interest rate exposure of interest-bearing asset or interest-bearing liability») [47]</p> <p>Справедливая стоимость твердого договорного обязательства, связанного с хеджируемым риском (англ. «fair value of the firm commitment attributable to the hedged risk») [47]</p> <p>Справедливая стоимость долгового инструмента с фиксированной процентной ставкой (англ. «fair value of a fixed rate debt instrument») [47]</p> <p>Справедливая стоимость хеджируемой статьи (англ. «fair value of hedge item») [47]</p> <p>Справедливая стоимость инструментов хеджирования (англ. «fair value of the hedging instrument») [47]</p> <p>Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (англ. «investment property fair value») [48]</p>                                                                                                                                                                                                                                              |
| IAS 41 [49] | <p>Оценочное обязательство по обременительным договорам (англ. «provision for onerous contract») [49]</p> <p>Не обремененная никакими условиями государственная субсидия, которая связана с биологическим активом (англ. «unconditional government grant related to a biological asset») [49]</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

Продолжение таблицы А.1

| 1           | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IAS 41 [49] | <p>Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции (англ. «fair value of an agricultural produce») [49]</p> <p>Справедливая стоимость необработанной земли и капитализированных затрат на окультуривание почвы (англ. «fair value of raw land and land improvements») [49]</p> <p>Справедливая стоимость биологических активов (англ. «fair value of biological assets») [49]</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| IFRS 1 [50] | Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [50]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| IFRS 2 [51] | <p>Приведенная стоимость дивидендов (англ. «present value of dividends») [51]</p> <p>Предполагаемая стоимость опциона (англ. «estimated option value») [51]</p> <p>Справедливая стоимость полученных товаров и услуг (англ. «fair value of the goods or services received») [51]</p> <p>Справедливая стоимость обыкновенных акций (англ. «fair value of ordinary shares») [51]</p> <p>Справедливая стоимость опционов на акции (англ. «fair value of share options») [51]</p> <p>Справедливая стоимость предоставленных опционов на акции (англ. «fair value of the share options granted») [51]</p> <p>Справедливая стоимость всего пакета вознаграждений (англ. «fair value of the total remuneration package») [51]</p> <p>Справедливая стоимость выплат на основе акций (англ. «fair value of the share-based payment») [51]</p> <p>Справедливая стоимость замещающих долевых инструментов (англ. «fair value of the replacement equity instruments») [51]</p> <p>Чистая справедливая стоимость аннулированных долевых инструментов (англ. «net fair value of the cancelled equity instruments») [51]</p> <p>Справедливая стоимость прав на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций (англ. «fair value of the share appreciation rights») [51]</p> <p>Справедливая стоимость долгового компонента (англ. «fair value of the debt component») [51]</p> <p>Справедливая стоимость долевого компонента (англ. «fair value of the equity component») [51]</p>                                                                                                                                                                                                                                                            |
| IFRS 3 [52] | <p>Приведенная стоимость оставшихся арендных платежей (англ. «present value of the remaining lease payments») [52]</p> <p>Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [52]</p> <p>Гудвил (англ. «goodwill») [52]</p> <p>Оценочное обязательство по уплате убытков, связанных с несчастным случаем на одном из заводов объекта приобретения (англ. «liability to pay damages related to an accident in one of the acquiree's facilities») [52]</p> <p>Справедливая стоимость условного возмещения (англ. «fair value of contingent consideration») [52]</p> <p>Справедливая стоимость идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательства «fair value of the identifiable assets acquired and the liabilities assumed») [52]</p> <p>Справедливая стоимость неконтролирующей доли участия (англ. «fair value of non-controlling interest») [52]</p> <p>Справедливая стоимость компенсирующих активов (англ. «fair value of indemnification asset») [52]</p> <p>Справедливая стоимость доли в капитале объекта приобретения (англ. «fair value of the acquiree's equity interests») [52]</p> <p>Справедливая стоимость переданного возмещения (англ. «fair value of the consideration transferred») [52]</p> <p>Справедливая стоимость контролирующей доли участия (англ. «fair value of controlling interest») [52]</p> <p>Справедливая стоимость совместных предприятий (англ. «fair value of a mutual entity») [52]</p> <p>Справедливая стоимость существовавших ранее недоговорных отношений (таких как судебный процесс) (англ. «fair value of a pre-existing non-contractual relationship (lawsuit)») [52]</p> <p>Справедливая стоимость дебиторской задолженности (англ. «fair value of the receivables») [52]</p> |

Продолжение таблицы А.1

| 1            | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRS 3 [52]  | Справедливая стоимость ранее имевшейся доли (англ. «fair value of previously held interest») [52]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| IFRS 5 [53]  | Приведенная стоимость затрат на продажу (англ. «present value of costs to sell») [53]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| IFRS 7 [54]  | <p>Оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки (англ. «loss allowance for expected credit losses») [54]</p> <p>Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [54]</p> <p>Внутренняя стоимость и временная стоимость опциона (англ. «intrinsic value and time value of an option») [54]</p> <p>Справедливая стоимость связанных с финансовым активом кредитных производных инструментов (англ. «fair value of related credit derivatives») [54]</p> <p>Справедливая стоимость обеспечения (англ. «fair value of the collateral») [54]</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| IFRS 9 [55]  | <p>Оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки в отношении финансового актива (англ. «loss allowance for expected credit losses on a financial asset») [55]</p> <p>Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [55]</p> <p>Внутренняя стоимость и временная стоимость опциона (англ. «intrinsic value and time value of an option») [55]</p> <p>Стоимость форвардного элемента и спот-элемента форвардного договора (англ. «value of forward element and spot element of forward contract») [55]</p> <p>Резерв хеджирования денежных потоков (англ. «cash flow hedge reserve») [55]</p> <p>Справедливая стоимость долгового инструмента (англ. «fair value of the debt instrument») [55]</p> <p>Справедливая стоимость обязанности по возврату обеспечения (англ. «fair value for its obligation to return the collateral») [55]</p> <p>Финансовые активы/обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (англ. «financial assets/liability at fair value through profit or loss») [55]</p> <p>Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (англ. «financial assets at fair value through other comprehensive income») [55]</p> <p>Справедливая стоимость гибридного контракта (англ. «fair value of hybrid contract») [55]</p> <p>Справедливая стоимость условия о досрочном погашении (англ. «fair value of the prepayment feature») [55]</p> <p>Справедливая стоимость облигаций (англ. «fair value of bonds») [55]</p> <p>Справедливая стоимость обязательств ипотечного банка (англ. «fair value of the mortgage bank's liability») [55]</p> <p>Справедливая стоимость активов, отражающих договорное право клиента по ипотечному кредиту (англ. «fair value of the asset reflects the mortgage customer's contractual right») [55]</p> <p>Справедливая стоимость переданного или полученного возмещения (англ. «fair value of the consideration given or received») [55]</p> <p>Справедливая стоимость позиции по процентному риску (англ. «fair value hedge of the interest rate exposure») [55]</p> <p>Справедливая стоимость долгосрочного займа (англ. «fair value of a long-term loan») [55]</p> <p>Справедливая стоимость обязательства по предоставлению займов (англ. «fair value of loan commitments») [55]</p> <p>Справедливая стоимость оценочного обязательства по обслуживанию (англ. «fair value of a servicing liability for the servicing obligation») [55]</p> <p>Справедливая стоимость договора финансовой гарантии (англ. «fair value of financial guarantee contract») [55]</p> <p>Справедливая стоимость условия о досрочном погашении (англ. «fair value of a prepayment feature») [55]</p> <p>Справедливая стоимость хеджирования валютного риска, связанного с твердым обязательством (англ. «fair value of a hedge of the foreign currency risk of a firm commitment») [55]</p> <p>Справедливая стоимость дериватива (англ. «fair value of the derivative») [55]</p> |
| IFRS 10 [56] | Справедливая стоимость переданной доли участия (англ. «fair value of the interest sold») [56]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

Продолжение таблицы А.1

| 1            | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRS 10 [56] | Справедливая стоимость инвестиций в дочерние организации (англ. «fair value of investment in a subsidiary») [56]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| IFRS 11 [57] | Чистая возможная цена продажи активов, которые будут проданы или внесены в совместные операции (англ. «net realizable value of assets to be sold or contributed to the joint operation») [57]<br>Убыток от обесценения (англ. «impairment loss») [57]<br>Чистая возможная цена продажи активов, которые будут приобретены (англ. «net realizable value of the assets to be purchased») [57]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| IFRS 12 [58] | Справедливая стоимость инвестиций в дочерние организации (англ. «fair value of investment in a subsidiary») [58]<br>Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия (англ. «fair value of investments in associates or joint ventures») [58]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| IFRS 13 [59] | Приведенная стоимость затрат на продажу (англ. «present value of costs to sell») [59]<br>Внутренняя стоимость и временная стоимость опциона (англ. «intrinsic value and time value of an option») [59]<br>Справедливая стоимость недвижимости с улучшениями (англ. «fair value of improved property») [59]<br>Справедливая стоимость долговых ценных бумаг (англ. «fair value of debt securities») [59]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| IFRS 15 [60] | Оценка обязательств в отношении возврата товаров, возврата средств и прочих аналогичных обязательств (англ. «estimation of obligations for returns, refunds and other similar obligations») [60]<br>Оценочные обязательства, вызванные претензиями третьих сторон в связи с нарушением патентов, авторских прав, прав на торговые марки, а также в связи с другими нарушениями (англ. «liabilities arising from claims of patent, copyright, trademark or other infringement») [60]<br>Оценочное обязательство в отношении гарантийных обязательств (англ. «a provision for warranty obligations») [60]<br>Обязательство в отношении возврата средств (англ. «refund liability») [60]<br>Обязательство по переменному возмещению (англ. «variable consideration liability») [60]<br>Ликвидационная стоимость товаров или услуг (англ. «scrap value of goods and services») [60]<br>Ожидаемая стоимость величины переменного возмещения (англ. «expected value of amount of variable consideration») [60]<br>Расчетная оценка результата выполнения договора (англ. «estimation of the outcome of a contract») [60]<br>Признанная выручка методом результатов или методом ресурсов (англ. «recognized revenue based on output or input methods») [60]<br>Справедливая стоимость неденежного возмещения (англ. «fair value of non-cash consideration») [60] |
| IFRS 16 [61] | Оценочное обязательство по обременительной аренде (англ. «provision for onerous leases») [61]<br>Приведенная стоимость арендных платежей (англ. «present value of the lease payments») [61]<br>Ликвидационная стоимость базового актива (англ. «residual value of underlying asset») [61]<br>Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [61]<br>Резерв по договорам аренды обременительного характера (англ. «provision for onerous leases») [61]<br>Обязательство по операциям продажи с обратной арендой (англ. «lease liability in a sale and leaseback») [61]<br>Негарантированная ликвидационная стоимость (англ. «unguaranteed residual value») [61]<br>Суммы, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости (англ. «amounts expected to be payable by the lessee under residual value guarantees») [61]<br>Чистая инвестиция в аренду (англ. «net investment in the lease») [61]<br>Актив в форме права пользования (англ. «right-of-use asset») [61]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

## Продолжение таблицы А.1

| 1                                     | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRS 16 [61]                          | Оценка затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства запасов (англ. «an estimate of costs to be incurred by the lessee in dismantling and removing the underlying asset, restoring the site on which it is located or restoring the underlying asset to the condition required by the terms and conditions of the lease, unless those costs are incurred to produce inventories») [61]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| IFRS 17 [62]                          | <p>Ожидаемая приведенная стоимость выплат по случаям смерти (англ. «expected present value of death benefits») [62]</p> <p>Страховая составляющая комбинированных инвестиций (англ. «insurance component of combined investment») [62]</p> <p>Расчетная оценка денежных потоков по выполнению договора (англ. «estimation of fulfilment cash flows») [62]</p> <p>Расчетная оценка недисконтированной суммы требований (англ. «estimates of the undiscounted amount of the claims») [62]</p> <p>Оценка суммы ожидаемых поступлений премий (англ. «estimate of expected premium receipts») [62]</p> <p>Обязательство по возникшим требованиям (англ. «liability for incurred claims») [62]</p> <p>Обязательство по оставшейся части покрытия (англ. «liability for remaining coverage») [62]</p> <p>Справедливая стоимость договора страхования (англ. «fair value of insurance contract») [62]</p> <p>Справедливая стоимость арендных прав, заключенных в элементах аренды «земельные участки» и «здания», на дату начала арендных отношений (англ. «fair value of the leasehold interests in the land element and buildings element of the lease at the inception date») [62]</p> <p>Оценка расходов по страховым услугам (англ. «estimate of insurance service expenses») [62]</p> |
| * Перечень не является исчерпывающим. |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

Источник: составлено автором на основании [27-40; 42-62].

**Приложение Б**  
(информационное)

**Классификация оценочных значений согласно приложению к стандарту  
AU Section 342 «Аудит оценочных значений»**

Таблица Б.1 – Классификация оценочных значений согласно приложению к стандарту AU Section 342 «Аудит оценочных значений»

| Категория финансовой отчетности, к которой относится оценочное значение | Категории, требующие использование оценок                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                       | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Дебиторская задолженность                                               | Безнадежная дебиторская задолженность (англ. «uncollectible receivables»)<br>Резервы на покрытие возможных потерь по займам (англ. «allowance for loan losses»)<br>Безнадежные залоги (англ. «uncollectible pledges»)                                                                                                                                                                                                 |
| Запасы                                                                  | Устаревшие запасы (англ. «obsolete inventory»)<br>Чистая стоимость реализации запасов, где учитываются будущие цены продажи и будущие затраты (англ. «net realizable value of inventories where future selling prices and future costs are involved»)<br>Убытки по обязательствам по закупкам (англ. «losses on purchase commitments»)                                                                                |
| Выручка                                                                 | Выручка авиакомпаний от пассажиров (англ. «airline passenger revenue»)<br>Доход от подписки (англ. «subscription income»)<br>Выручка от фрахта и карго (англ. «freight and cargo revenue»)<br>Доход от взносов (англ. «dues income»)<br>Убытки по договорам купли-продажи (англ. «losses on sales contracts»)                                                                                                         |
| Финансовые инструменты                                                  | Определение стоимости ценных бумаг (англ. «valuation of securities»)<br>Классификация ценных бумаг как инвестиционные или торгуемые (англ. «trading versus investment security classification»)<br>Вероятность высокой корреляции операций по хеджированию (англ. «probability of high correlation of a hedge»)<br>Продажи ценных бумаг с опционом «пут» или «колл» (англ. «sales of securities with puts and calls») |
| Контракты                                                               | Доходы, которые будут получены (англ. «revenue to be earned»)<br>Расходы, которые будут понесены (англ. «costs to be incurred»)<br>Процент завершенности (англ. «percent of completion»)                                                                                                                                                                                                                              |
| Аренда (лизинг)                                                         | Первоначальные прямые затраты (англ. «initial direct costs»)<br>Исполнительные расходы (англ. «executory costs»)<br>Ликвидационная стоимость (англ. «residual values»)                                                                                                                                                                                                                                                |
| Судебное разбирательство                                                | Вероятность убытков (англ. «probability of loss»)<br>Величина убытков (англ. «amount of loss»)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

Продолжение таблицы Б.1

| 1                                                                    | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Производственные мощности, природные ресурсы и нематериальные активы | Срок полезного использования (англ. «useful live»)<br>Остаточная стоимость (англ. «residual value»)<br>Способ начисления амортизации (англ. «depreciation and amortization method»)<br>Возмещаемость затрат (англ. «recoverability of costs»)<br>Извлекаемые запасы природных ресурсов (англ. «recoverable reserves»)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Ставки                                                               | Годовая эффективная налоговая ставка в промежуточной отчетности (англ. «annual effective tax rate in interim reporting»)<br>Вмененные процентные ставки по дебиторской и кредиторской задолженности (англ. «imputed interest rates on receivables and payables»)<br>Нормы валовой прибыли при ведении учета с использованием программ (англ. «gross profit rates under program method of accounting»)                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Резервы                                                              | Резервы на случай убытков компании по страхованию имущества и страхованию от несчастных случаев (англ. «property and casualty insurance company loss reserves»)<br>Компенсации в программах предоставления опционов на акции компании и планах с отсрочкой использования (англ. «compensation in stock option plans and deferred plans»)<br>Претензия по гарантийным обязательствам (англ. «warranty claims»)<br>Налоги на недвижимое и движимое имущество (англ. «taxes on real and personal property»)<br>Возвраты денежных средств (англ. «renegotiation refunds»)<br>Актuarные допущения в отношении затрат на пенсионное обеспечение (англ. «actuarial assumptions in pension costs») |
| Прочие                                                               | Убытки и доходы при выбытии сегмента или реструктуризация бизнеса по чистой стоимости реализации (англ. «losses and net realizable value on disposal of segment or restructuring of a business»)<br>Справедливая стоимость при неденежном обмене (англ. «fair values in nonmonetary exchanges»)<br>Затраты промежуточного периода в промежуточной отчетности (англ. «interim period costs in interim reporting»)<br>Текущая стоимость в персональном финансовом отчете (англ. «current values in personal financial statements»)                                                                                                                                                           |

Источник: [249].

**Приложение В**  
(информационное)

**Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, по связанным категориям финансовой отчетности, к которым относится оценочное значение**

Таблица В.1 – Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, по связанным категориям финансовой отчетности, к которым относится оценочное значение

| Связанная категория финансовой отчетности, к которой относятся оценочные значения | Оценочные значения в ФСБУ*                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                 | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Запасы                                                                            | Чистая стоимость продажи запасов<br>Резерв под обесценение запасов<br>Справедливая стоимость запасов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Основные средства                                                                 | Срок полезного использования ОС<br>Ликвидационная стоимость объекта ОС<br>Сумма обесценения ОС<br>Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов<br>Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды<br>Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств<br>Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов<br>Справедливая стоимость ОС |
| Нематериальные активы                                                             | Срок полезного использования НМА<br>Ликвидационная стоимость объекта НМА<br>Сумма обесценения НМА<br>Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов<br>Гудвил<br>Справедливая стоимость НМА                                                                                                                                                                                                                                         |
| Финансовые вложения                                                               | Резерв под обесценение финансовых вложений                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Капитальные вложения                                                              | Расчетная стоимость полученных ценностей<br>Сумма обесценения капитальных вложений                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Аренда (лизинг)                                                                   | Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды<br>Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды<br>Обязательство по аренде<br>Чистая стоимость инвестиции в аренду<br>Право пользования активом<br>Справедливая стоимость предмета аренды<br>Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды                                                                                                                                                                 |

Продолжение таблицы В.1

| 1                                     | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Аренда (лизинг)                       | Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Дебиторская задолженность             | Резерв по сомнительным долгам                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Налоги                                | Отложенный налоговый актив/обязательство                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Прочие оценочные обязательства        | Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды<br>Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями<br>Обязательство организации в отношении рекультивации земель<br>Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами<br>Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее)<br>Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам<br>Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности<br>Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации<br>Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации<br>Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора |
| Прочие                                | Условный актив/обязательство<br>Справедливая стоимость активов, оказавшихся в излишке<br>Сумма обесценения поисковых активов<br>Справедливая стоимость передаваемых/приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Ставки                                | Ставка дисконтирования                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| * Перечень не является исчерпывающим. |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

Источник: разработано автором [190].

**Приложение Г**  
(информационное)

**Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, на основании подкатегорий**

Таблица Г.1 – Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, на основании подкатегорий

| Подкатегория                                       | Оценочные значения в ФСБУ*                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Оценочные резервы                                  | Резерв под обесценение финансовых вложений<br>Резерв по сомнительным долгам<br>Резерв под обесценение запасов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Условные обязательства /активы                     | Условные обязательства/активы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Оценочные обязательства                            | Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды<br>Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды<br>Обязательство организации в отношении рекультивации земель<br>Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды<br>Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды<br>Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды<br>Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами<br>Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее)<br>Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями<br>Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам<br>Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности<br>Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств<br>Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации<br>Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации<br>Оценочное обязательство, вызванное расторжением договоров<br>Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов |
| Прочие оценочные значения, имеющие денежную оценку | Чистая стоимость продажи запасов<br>Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов<br>Ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА<br>Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов<br>Обязательство по аренде                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

Продолжение таблицы Г.1

| 1                                                                 | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Прочие<br>оценочные<br>значения,<br>имеющие<br>денежную<br>оценку | Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды<br>Чистая стоимость инвестиции в аренду<br>Право пользования активом<br>Гудвил<br>Отложенный налоговый актив/обязательство<br>Расчетная стоимость полученных ценностей<br>Справедливая стоимость передаваемых/приобретаемых имущества,<br>имущественных прав, работ, услуг/ОС/НМА/запасов/предмета аренды/<br>активов, оказавшихся в излишке |
| Оценочные<br>значения, не<br>имеющие<br>денежную<br>оценку        | Срок полезного использования ОС/НМА<br>Ставка дисконтирования                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| * Перечень не является исчерпывающим.                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

Источник: разработано автором [190].

**Приложение Д**  
(информационное)

**Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, «по типам»**

Таблица Д.1 – Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, «по типам»  
(финансовые/нефинансовые/смешанные)

| Финансовые*                                                                                       | Смешанные*                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                 | 2                                                                                                                    |
| Чистая стоимость продажи запасов                                                                  | Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды                          |
| Срок полезного использования ОС/НМА                                                               | Ставка дисконтирования                                                                                               |
| Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности                     | Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и прочее) |
| Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов | Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами                                                        |
| Ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА                                                           | Условный актив/обязательство                                                                                         |
| Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов                                   | Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды                                                        |
| Резерв под обесценение финансовых вложений                                                        | Обязательство организации в отношении рекультивации земель                                                           |
| Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями                               | Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации                                          |
| Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам                                           | Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации                                        |
| Право пользования активом                                                                         | -                                                                                                                    |
| Гудвил                                                                                            | -                                                                                                                    |
| Расчетная стоимость полученных ценностей                                                          | -                                                                                                                    |
| Резерв по сомнительным долгам                                                                     | -                                                                                                                    |
| Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды                                            | -                                                                                                                    |
| Обязательство по аренде                                                                           | -                                                                                                                    |
| Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды                                              | -                                                                                                                    |
| Чистая стоимость инвестиции в аренду                                                              | -                                                                                                                    |
| Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды                                        | -                                                                                                                    |
| Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств                                   | -                                                                                                                    |

Продолжение таблицы Д.1

| 1                                                                                                                                                                                               | 2 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды | - |
| Отложенный налоговый актив/обязательство                                                                                                                                                        | - |
| Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов                                                                                                                | - |
| Резерв под обесценение запасов                                                                                                                                                                  | - |
| Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора                                                                                                                                        | - |
| Справедливая стоимость передаваемых/приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг/ОС/НМА/запасов/предмета аренды/активов, оказавшихся в излишке                                     | - |
| * Перечень не является исчерпывающим.                                                                                                                                                           |   |

Источник: разработано автором с использованием [64-65; 67-72; 75-80] и таблицы 3.

**Приложение Е**  
(информационное)

**Сравнительный анализ оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО и способы их оценки**

Таблица Е.1 – Сравнительный анализ оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО и способы их оценки

| ФСБУ                                                                                              | Стандарт                               | МСФО                                                                                             | Стандарт               | Способ оценки в ФСБУ                                                                                                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                 | 2                                      | 3                                                                                                | 4                      | 5                                                                                                                                   |
| Чистая стоимость продажи запасов                                                                  | ФСБУ 5/2019                            | Чистая стоимость продажи запасов                                                                 | IAS 2, IAS 8           | В соответствии с рыночными данными                                                                                                  |
|                                                                                                   |                                        | Бухгалтерские оценки, необходимые для определения влияния технологического устаревания на запасы | IAS 1                  |                                                                                                                                     |
| Срок полезного использования основного средства                                                   | ФСБУ 6/2020, ПБУ 21/2008               | Амортизационные расходы по объектам основных средств                                             | IAS 8, IAS 16          | В соответствии со спецификацией, в соответствии с рыночными данными                                                                 |
| Срок полезного использования нематериального актива                                               | ФСБУ 14/2022, ПБУ 21/2008              | Амортизационные расходы по объектам нематериальных активов                                       | IAS 38                 |                                                                                                                                     |
| Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов | ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022, ПБУ 21/2008 | Амортизационные расходы по объектам основных средств и нематериальных активов                    | IAS 8, IAS 16, IAS 38  |                                                                                                                                     |
| Гудвил                                                                                            | ФСБУ 14/2022, ПБУ 21/2008              | Гудвил                                                                                           | IFRS 3, IAS 38, IAS 36 | Использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques»), в соответствии с суммой затрат                               |
| Отложенный налоговый актив/обязательство                                                          | ПБУ 18/02                              | Отложенный налоговый актив/обязательство                                                         | IAS 12                 | В соответствии с Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах                                                          |
| Условный актив/обязательство                                                                      | ПБУ 8/2010                             | Условный актив/обязательство                                                                     | IAS 37                 | Как средневзвешенная по вероятностям, как приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат |
| Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды                                        | ФСБУ 25/2018                           | Негарантированная ликвидационная стоимость                                                       | IFRS 16                | В соответствии с условиями договора, в соответствии с рыночными данными                                                             |

Продолжение таблицы Е.1

| 1                                                                                                                                                                              | 2                                      | 3                                                                                                                                                                                     | 4                      | 5                                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сумма обесценения основного средства                                                                                                                                           | ФСБУ 6/2020                            | Оценка убытка от обесценения/Убыток от обесценения                                                                                                                                    | IAS 36, IFRS 11        | В соответствии с рыночными данными, как приведенная стоимость, использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques») |
| Сумма обесценения нематериального актива                                                                                                                                       | ФСБУ 14/2022                           |                                                                                                                                                                                       |                        |                                                                                                                                      |
| Резерв под обесценение финансовых вложений                                                                                                                                     | ПБУ 19/02, ПБУ 10/99                   |                                                                                                                                                                                       |                        |                                                                                                                                      |
| Сумма обесценения капитальных вложений                                                                                                                                         | ФСБУ 26/2020                           |                                                                                                                                                                                       |                        |                                                                                                                                      |
| Сумма обесценения поисковых активов                                                                                                                                            | ПБУ 24/2011                            |                                                                                                                                                                                       |                        |                                                                                                                                      |
| Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды/ Обязательство организации в отношении ликвидации зданий, сооружений, оборудования | ФСБУ 6/2020, ПБУ 24/2011, ФСБУ 26/2020 | Расчетные оценки, относящиеся к демонтажу, удалению или восстановлению оборудования/Оценочное обязательство на покрытие затрат по выводу из эксплуатации/Расчетные затраты на выбытие | IAS 16, IAS 37, IAS 38 | В соответствии с условиями договора, в соответствии с суммой затрат, как приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными   |
| Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды/ Оценочное обязательство по восстановлению окружающей среды                                                      | ПБУ 24/2011, ФСБУ 25/2018              | Оценочное обязательство по затратам на восстановление                                                                                                                                 | IAS 36                 | Как приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат                                        |
| Обязательство организации в отношении рекультивации земель                                                                                                                     | ПБУ 24/2011                            | Оценочное обязательство по затратам на рекультивацию участка земли по окончании срока его использования                                                                               | IAS 37                 |                                                                                                                                      |
| Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности                                                                                                  | ПБУ 8/2010                             | Оценочное обязательство по затратам на реструктуризацию                                                                                                                               | IAS 1, IAS 37          |                                                                                                                                      |
| Ликвидационная стоимость объекта основных средств                                                                                                                              | ФСБУ 6/2020                            | Остаточная стоимость объекта основных средств                                                                                                                                         | IAS 16                 | В соответствии со спецификацией, в соответствии с рыночными данными                                                                  |
| Ликвидационная стоимость объектов нематериальных активов                                                                                                                       | ФСБУ 14/2022                           | Остаточная стоимость объекта нематериальных активов                                                                                                                                   | IAS 38                 |                                                                                                                                      |
| Ставка дисконтирования                                                                                                                                                         | ПБУ 8/2010                             | Не является бухгалтерской оценкой, но используется в МСФО                                                                                                                             |                        | В соответствии с рыночными данными                                                                                                   |

Продолжение таблицы Е.1

| 1                                                                                                                                                                                               | 2            | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 4              | 5                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами                                                                                                                                   | ПБУ 8/2010   | Оценочное обязательство по судебным делам                                                                                                                                                                                                                                                                                               | IAS 10, IAS 1  | Как средневзвешенная по вероятностям, в соответствии с суммой затрат, как приведенная стоимость                                                                          |
| Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды                                                                                                                                            | ФСБУ 25/2018 | Оценка затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства запасов | IFRS 16        | В соответствии с условиями договора, как приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат                                       |
| Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды                                                                                                                                          | ФСБУ 25/2018 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                |                                                                                                                                                                          |
| Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды | ФСБУ 25/2018 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                |                                                                                                                                                                          |
| Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и другое)                                                                            | ПБУ 2/2008   | Суммы резервов, относящиеся к гарантиям на разные товары                                                                                                                                                                                                                                                                                | IAS 37         | В соответствии с условиями договора, в соответствии с рыночными данными, как приведенная стоимость, в соответствии с суммой затрат, как средневзвешенная по вероятностям |
|                                                                                                                                                                                                 |              | Оценка обязательств в отношении возврата товаров, возврата средств и прочих аналогичных обязательств                                                                                                                                                                                                                                    | IFRS 15        |                                                                                                                                                                          |
|                                                                                                                                                                                                 |              | Оценочное обязательство, вызванное претензиями третьих сторон в связи с нарушением патентов, авторских прав, прав на торговые марки, а также в связи с другими нарушениями                                                                                                                                                              | IFRS 15        |                                                                                                                                                                          |
| Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями                                                                                                                             | ПБУ 8/2010   | Оценочное обязательство в отношении гарантийных обязательств                                                                                                                                                                                                                                                                            | IAS 8, IFRS 15 |                                                                                                                                                                          |
| Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств                                                                                                                                 | ПБУ 8/2010   | Ожидаемая стоимость затрат на ремонт                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | IAS 37         | В соответствии с рыночными данными, в соответствии со спецификацией, как приведенная стоимость, в соответствии с суммой затрат                                           |
| Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов                                                                                                                | ПБУ 8/2010   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                |                                                                                                                                                                          |

Продолжение таблицы Е.1

| 1                                                                             | 2                        | 3                                                                                                              | 4                                               | 5                                                                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Резерв по сомнительным долгам                                                 | ПБУ 21/2008, ПБУ 10/99   | Резерв по сомнительным долгам                                                                                  | IAS 24                                          | В соответствии с условиями договора, как средневзвешенная по вероятностям                                                                                                  |
| Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам                       | ПБУ 8/2010               | Оценочное обязательство по обременительным договорам                                                           | IAS 37, IAS 41                                  | В соответствии с условиями договора, в соответствии с суммой затрат, как приведенная стоимость                                                                             |
|                                                                               |                          | Расчетные оценки в отношении безнадежных долгов                                                                | IAS 8, IFRS 7, IFRS 9                           |                                                                                                                                                                            |
| Обязательство по аренде                                                       | ФСБУ 25/2018             | Обязательство по аренде                                                                                        | IAS 21, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 16 | В соответствии с условиями договора, как приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат                                         |
| Чистая стоимость инвестиции в аренду                                          | ФСБУ 25/2018             | Чистая инвестиция в аренду                                                                                     | IFRS 16                                         |                                                                                                                                                                            |
| Право пользования активом                                                     | ФСБУ 25/2018             | Актив в форме права пользования                                                                                | IFRS 16, IAS 21                                 |                                                                                                                                                                            |
| Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации | ФСБУ 26/2020             | Долгосрочные обязательства по выплатам работникам, такие как пенсионные обязательства                          | IAS 1                                           | В соответствии с условиями договора, как приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат                                         |
|                                                                               |                          | Чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами                                              | IAS 19                                          |                                                                                                                                                                            |
|                                                                               |                          | Чистая величина процентов на чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами                 | IAS 19                                          |                                                                                                                                                                            |
|                                                                               |                          | Расчетная оценка, относящаяся к обязательству по затратам на ожидаемое распределение прибыли и выплату бонусов | IAS 19                                          |                                                                                                                                                                            |
| Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации   | ПБУ 16/02                | Оценочное обязательство по затратам на вознаграждение работникам                                               | IAS 1                                           | В соответствии с условиями договора, в соответствии с суммой затрат, как приведенная стоимость                                                                             |
| Резерв под обесценение запасов                                                | ФСБУ 5/2019, ПБУ 21/2008 | Не упоминается в МСФО                                                                                          |                                                 | В соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат, в соответствии со спецификацией                                                                        |
| Расчетная стоимость полученных ценностей                                      | ФСБУ 26/2020             |                                                                                                                |                                                 | В соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат, в соответствии со спецификацией, использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques») |
| Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора                      | ПБУ 16/02                |                                                                                                                |                                                 | В соответствии с условиями договора, в соответствии с суммой затрат, как приведенная стоимость                                                                             |

Продолжение таблицы Е.1

| 1                                                                                             | 2                         | 3                                                                                                                                      | 4       | 5                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-----------------------------------------------------------------------|
| Справедливая стоимость передаваемых/приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг | ФСБУ 5/2019, ФСБУ 26/2020 | Справедливая стоимость полученных товаров и услуг                                                                                      | IFRS 2  | Использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques») |
| Справедливая стоимость запасов                                                                | ФСБУ 5/2019               | Справедливая стоимость запасов                                                                                                         | IAS 2   |                                                                       |
| Справедливая стоимость основных средств                                                       | ФСБУ 6/2020               | Справедливая стоимость объекта основных средств                                                                                        | IAS 16  |                                                                       |
| Справедливая стоимость нематериального актива                                                 | ФСБУ 14/2022              | Справедливая стоимость объекта нематериальных активов                                                                                  | IAS 38  |                                                                       |
| Справедливая стоимость предмета аренды                                                        | ФСБУ 25/2018              | Справедливая стоимость арендных прав, заключенных в элементах аренды «земельные участки» и «здания», на дату начала арендных отношений | IFRS 16 |                                                                       |
| Справедливая стоимость активов, оказавшихся в излишке                                         | ФСБУ 28/2023              | Не упоминается в МСФО                                                                                                                  |         |                                                                       |

Источник: составлено автором [191] с использованием [27-33; 35; 37; 44-46; 49; 51-55; 57; 60-61; 64-65; 68-72; 75-80].

## Приложение Ж

(информационное)

### Информация по анализируемым компаниям

Таблица Ж.1 – Информация по анализируемым компаниям

| Компания           | Отрасль      | Страна         | Отчетность по годам                                | Отчет об устойчивом развитии и связанные отчеты по годам                                  | Прочие анализируемые отчеты по годам     |
|--------------------|--------------|----------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| 1                  | 2            | 3              | 4                                                  | 5                                                                                         | 6                                        |
| ПАО «Лукойл»       | Нефтегазовая | Россия         | Консолидированная финансовая отчетность, 2021      | Отчет об устойчивом развитии, 2021-2022                                                   | Годовой отчет, 2021-2022                 |
| ПАО «НК «Роснефть» | Нефтегазовая | Россия         | Консолидированная финансовая отчетность, 2021      | Отчет в области устойчивого развития, 2021-2022                                           | Годовой отчет, 2021-2022                 |
| ПАО «Татнефть»     | Нефтегазовая | Россия         | Консолидированная финансовая отчетность, 2021-2022 | Часть интегрированного отчета                                                             | Интегрированный годовой отчет, 2021-2022 |
| ПАО «Новатэк»      | Нефтегазовая | Россия         | Консолидированная финансовая отчетность, 2021      | Отчет об устойчивом развитии, 2021-2022                                                   | Годовой отчет, 2021-2022                 |
| ПАО «Газпром»      | Нефтегазовая | Россия         | Консолидированная финансовая отчетность, 2021-2022 | Экологический отчет, 2021-2022; Отчет о деятельности в области устойчивого развития, 2021 | Годовой отчет, 2021-2022                 |
| BP plc             | Нефтегазовая | Великобритания | Часть годового отчета, 2022                        | Отчет об устойчивом развитии, 2022                                                        | Годовой отчет, 2022                      |

Продолжение таблицы Ж.1

| 1                                    | 2                          | 3              | 4                                                           | 5                                                                              | 6                                   |
|--------------------------------------|----------------------------|----------------|-------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| ПАО<br>«Сургутнефтегаз»              | Нефтегазовая               | Россия         | Консолидированная<br>финансовая<br>отчетность, 2020         | Экологический отчет,<br>2021-2022                                              | Годовой отчет,<br>2020              |
| Shell plc                            | Нефтегазовая               | Великобритания | Часть годового<br>отчета, 2022                              | Отчет об устойчивом<br>развитии, 2021-2022                                     | Годовой отчет,<br>2022              |
| TotalEnergies SE                     | Нефтегазовая               | Франция        | Часть годового<br>отчета, 2022                              | Отчет об устойчивом<br>развитии и климате, 2022                                | Годовой отчет,<br>2022              |
| Indian Oil<br>Corporation<br>Limited | Нефтегазовая               | Индия          | Часть<br>интегрированного<br>отчета,<br>2021-2022           | Часть интегрированного<br>отчета за 2021-2022 год                              | Интегрированный<br>отчет, 2021–2022 |
| ПАО «НЛМК»                           | Горно-<br>металлургическая | Россия         | Консолидированная<br>финансовая<br>отчетность, 2021         | Часть годового отчета в<br>2021 году, Отчет об<br>устойчивом развитии,<br>2022 | Годовой отчет,<br>2021              |
| ПАО «Полюс»                          | Горно-<br>металлургическая | Россия         | Консолидированная<br>финансовая<br>отчетность,<br>2021-2022 | Отчет об устойчивом<br>развитии, 2021-2022                                     | Годовой отчет,<br>2021-2022         |
| ПАО «ГМК<br>«Норникель»              | Горно-<br>металлургическая | Россия         | Консолидированная<br>финансовая<br>отчетность,<br>2021-2022 | Отчет об устойчивом<br>развитии, 2021-2022                                     | Годовой отчет,<br>2021-2022         |
| МКПАО «ОК<br>«Русал»                 | Горно-<br>металлургическая | Россия         | Консолидированная<br>финансовая<br>отчетность,<br>2021-2022 | Отчет об устойчивом<br>развитии, 2021-2022                                     | Годовой отчет,<br>2021-2022         |
| ПАО<br>«Северсталь»                  | Горно-<br>металлургическая | Россия         | Консолидированная<br>финансовая<br>отчетность, 2021         | Отчет об устойчивом<br>развитии, 2021-2022                                     | Годовой отчет,<br>2021              |

Продолжение таблицы Ж.1

| 1                              | 2                          | 3                            | 4                                                           | 5                                                                                                                       | 6                                                                 |
|--------------------------------|----------------------------|------------------------------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| ПАО «АК<br>«Алроса»            | Горно-<br>металлургическая | Россия                       | Консолидированная<br>финансовая<br>отчетность,<br>2021-2022 | Отчет об устойчивом<br>развитии, 2020-2022                                                                              | Годовой отчет,<br>2020                                            |
| Polymetal<br>International plc | Горно-<br>металлургическая | Россия,<br>Казахстан         | Часть<br>интегрированного<br>годового отчета,<br>2021-2022  | Данные об устойчивом<br>развитии, 2021,<br>Часть интегрированного<br>отчета                                             | Интегрированный<br>годовой отчет,<br>2021-2022                    |
| ArcelorMittal S.A.             | Горно-<br>металлургическая | Люксембург                   | Часть годового<br>отчета, 2022                              | Отчет о климатических<br>действиях, 2021                                                                                | Интегрированный<br>годовой обзор,<br>2022, Годовой<br>отчет, 2022 |
| Anglo American<br>plc          | Горно-<br>металлургическая | Великобритания               | Часть<br>интегрированного<br>годового отчета,<br>2022       | Отчет об устойчивом<br>развитии, 2022                                                                                   | Интегрированный<br>годовой отчет, 2022                            |
| BHP Group<br>Limited           | Горно-<br>металлургическая | Австралия                    | Часть годового<br>отчета, 2022                              | План действия по<br>климатическому<br>переходу, 2021;<br>Информация по<br>устойчивому развитию в<br>формате Excel, 2022 | Годовой отчет,<br>2022                                            |
| Rio Tinto Group                | Горно-<br>металлургическая | Австралия,<br>Великобритания | Часть годового<br>отчета, 2022                              | Отчет по<br>климатическому<br>влиянию, 2022; Данные<br>по устойчивому<br>развитию в формате<br>Excel, 2022              | Годовой отчет,<br>2022                                            |

Продолжение таблицы Ж.1

| 1                                                   | 2              | 3      | 4                                                             | 5                                                                                                           | 6                                        |
|-----------------------------------------------------|----------------|--------|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| ПАО «Интер РАО»                                     | Энергетическая | Россия | Консолидированная финансовая отчетность, 2020, 6 месяцев 2023 | Часть годового отчета                                                                                       | Годовой отчет, 2020, 2022                |
| ПАО «Русгидро»                                      | Энергетическая | Россия | Консолидированная финансовая отчетность, 2021-2022            | Часть годового отчета                                                                                       | Годовой отчет, 2021-2022                 |
| ПАО «ЭЛ5-Энерго» (бывш. ПАО «Энел Россия»)          | Энергетическая | Россия | Консолидированная финансовая отчетность, 2021-2022            | Отчет об устойчивом развитии, 2021-2022                                                                     | Годовой отчет, 2021-2022                 |
| ПАО «Юнипро»                                        | Энергетическая | Россия | Консолидированная финансовая отчетность, 2021-2022            | Часть годового отчета                                                                                       | Годовой отчет, 2021-2022                 |
| Enel S.p.A.                                         | Энергетическая | Италия | Часть интегрированного годового отчета, 2022                  | Отчет об устойчивом развитии, 2022                                                                          | Интегрированный годовой отчет, 2022      |
| Tokyo Electric Power Company Holdings, Incorporated | Энергетическая | Япония | Консолидированная финансовая отчетность, 2022                 | Факты, связанные с устойчивым развитием, раскрываются в рамках интегрированного годового отчета за 2022 год | Интегрированный годовой отчет, 2022      |
| Reliance Industries Ltd                             | Энергетическая | Индия  | Часть интегрированного годового отчета, 2021-2022             | Отчет о корпоративной социальной ответственности, 2021-2022                                                 | Интегрированный годовой отчет, 2021-2022 |

Продолжение таблицы Ж.1

| 1                                    | 2              | 3       | 4                                             | 5                                                                                         | 6                                                              |
|--------------------------------------|----------------|---------|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| Électricité de France S.A.           | Энергетическая | Франция | Консолидированная финансовая отчетность, 2022 | Отчет по устойчивому развитию, 2022; Данные по устойчивому развитию в формате Excel, 2022 | Презентация годовых результатов, 2022; Отчет руководства, 2022 |
| China Shenhua Energy Company Limited | Энергетическая | Китай   | Часть годового отчета, 2022                   | Часть годового отчета, 2022                                                               | Годовой отчет, 2022                                            |

Источник: составлено автором на основании [88-119; 122-126; 128-171; 218-247].

**Приложение И**  
(информационное)

**Частота использования оценочных значений в консолидированной финансовой отчетности анализируемых компаний**

Таблица И.1 – Частота использования оценочных значений в консолидированной финансовой отчетности анализируемых компаний

В процентах

| Оценочное значение                                                                                     | Частота использования |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| 1                                                                                                      | 2                     |
| Обесценение                                                                                            | 100                   |
| Оценочные значения, связанные с амортизацией                                                           | 100                   |
| Справедливая стоимость различных статей                                                                | 100                   |
| Резерв под ожидаемые кредитные убытки по дебиторской задолженности                                     | 100                   |
| Обязательство по аренде (лизингу) и право пользования активом                                          | 100                   |
| Отложенный налог на прибыль                                                                            | 100                   |
| Обязательства, связанные с окончанием использования активов и природоохранным мероприятиям             | 93                    |
| Пенсионные обязательства                                                                               | 90                    |
| Неконтролирующая доля участия                                                                          | 90                    |
| Гудвил                                                                                                 | 80                    |
| Финансовые инструменты и производные финансовые инструменты                                            | 77                    |
| Чистая стоимость продажи запасов/переоценка запасов                                                    | 73                    |
| Хеджирование                                                                                           | 60                    |
| Резерв под ожидаемые кредитные убытки по займам                                                        | 47                    |
| Оценочные обязательства по налогам                                                                     | 33                    |
| Оценочные обязательства по судебным делам                                                              | 33                    |
| Условные налоговые обязательства                                                                       | 27                    |
| Оценочные обязательства социального характера                                                          | 27                    |
| Оценочные обязательства по реструктуризации                                                            | 20                    |
| Резерв по безнадежным/обременительным договорам                                                        | 20                    |
| Условные обязательства по судам                                                                        | 13                    |
| Условные или оценочные обязательства по гарантиям                                                      | 13                    |
| Оценочные обязательства, связанные с вознаграждением сотрудников                                       | 10                    |
| Оценочные обязательства по эмиссии                                                                     | 10                    |
| Эффективная процентная ставка                                                                          | 10                    |
| Условные обязательства юридического характера                                                          | 10                    |
| Договорные обязательства по будущим операциям                                                          | 7                     |
| Оценки, сделанные при определении воздействия изменения климата и перехода к низкоуглеродной экономике | 7                     |
| Оценочные обязательства по капитальным затратам                                                        | 7                     |
| Резервы по валютному эффекту                                                                           | 7                     |
| Оценочные обязательства, связанные с поставкой некотируемых долевых инструментов                       | 3                     |

Продолжение таблицы И.1

| 1                                                                                                 | 2 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| Условные обязательства по охране окружающей среды                                                 | 3 |
| Оценочные обязательства по реализации и приобретению нефти по договорам встречных поставок нефти  | 3 |
| Оценочные обязательства по договорам страхования                                                  | 3 |
| Оценочные обязательства по поставкам газа                                                         | 3 |
| Условное вознаграждение                                                                           | 3 |
| Оценочные обязательства на случай непредвиденных обстоятельств по гарантиям на солнечные панели   | 3 |
| Резервы по сомнительным авансам, претензиям и запасам, признанным после списания                  | 3 |
| Резервы на непредвиденные расходы, признанные после списания                                      | 3 |
| Оценочные обязательства на возмещаемые ремонты                                                    | 3 |
| Оценочные обязательства по линиям электропередач                                                  | 3 |
| Оценочные обязательства по добровольным планам отделения                                          | 3 |
| Оценочные обязательства на случай разрушения плотины (англ. «provisions for Samarco dam failure») | 3 |
| Оценка стоимости бессрочных прав на воду                                                          | 3 |
| Условные обязательства капитального характера                                                     | 3 |
| Условные обязательства по покупке                                                                 | 3 |
| Резервы на изменение справедливой стоимости                                                       | 3 |
| Условные обязательства, связанные с изменением климата                                            | 3 |
| Оценочные обязательства по выводу ядерных активов из эксплуатации                                 | 3 |
| Оценочные обязательства на случай катастрофы                                                      | 3 |
| Оценочные обязательства на возмещение ядерного ущерба                                             | 3 |
| Условные обязательства, связанные с дезактивацией в рамках компенсации ядерного ущерба            | 3 |
| Оценочные обязательства, касающиеся атомной генерации – конечной стадии ядерного цикла            | 3 |
| Резервы на аннуитеты в случае несчастного случая на производстве, болезни и инвалидности          | 3 |
| Резервы на непредвиденные расходы, связанные с дочерними компаниями                               | 3 |
| Оценочные обязательства, касающиеся экологических схем (сертификаты и прочее)                     | 3 |

Источник: составлено автором на основании [88; 116-117; 122-126; 128-146; 218-224; 226-229; 234; 247].

**Приложение К**  
(информационное)

**Практика раскрытия экологических обязательств в отчетности российских и  
зарубежных компаний за 2021-2022 гг.**

Таблица К.1 – Практика раскрытия экологических обязательств в отчетности российских и зарубежных компаний за 2021-2022 гг.

| Наименование компании                       | Оценочное значение                                                                  | Раскрытие в финансовой отчетности                                                                   | Раскрытие в отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах                                                                        |
|---------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                           | 2                                                                                   | 3                                                                                                   | 4                                                                                                                                    |
| ПАО «Татнефть» (Россия)                     | Резервы по выводу активов из эксплуатации                                           | Движение и основные допущения, оценочные значения                                                   | Описание и количественные показатели по объему рекультивации земель, динамике лесопосадок, утилизируемым отходам и др.               |
| ПАО «Новатэк» (Россия)                      | Обязательства по ликвидации активов                                                 | Ссылка в раскрытии на КРМФО (IFRIC) 1, подробный расчет обязательства не раскрывается               | Краткое описание и количественные показатели по объему рекультивации земель, компенсационному лесовосстановлению и др.               |
| Shell plc (Великобритания)                  | Оценочные обязательства по выводу активов из эксплуатации и прочие резервы          | Движение и суммы по срокам использования                                                            | Подробное описание и количественные показатели по отдельным операциям по выводу активов из эксплуатации                              |
| ПАО «Полус» (Россия)                        | Обязательства по восстановлению окружающей среды                                    | Отсутствует                                                                                         | Краткое описание и количественные показатели по нарушенным и восстановленным площадям и их распределение по категориям использования |
| Polymetal International plc (Россия)        | Экологические обязательства                                                         | Движение и основные допущения, оценочные значения                                                   | Краткое описание и количественные показатели по нарушенным, рекультивированным и нарушенным, но еще не рекультивированным землям     |
| Rio Tinto Group (Австралия, Великобритания) | Оценочные обязательства на закрытие месторождений и восстановление окружающей среды | Ключевые суждения, ключевые оценочные значения, влияние климатических изменений на бизнес, движение | Краткое описание и количественные показатели по планируемым объемам рекультивации                                                    |
| ПАО «Юнипро» (Россия)                       | Обязательства по ликвидации активов                                                 | Краткое описание причины изменения суммы                                                            | Краткое описание без количественных показателей в отношении рекультивации                                                            |
| Électricité de France S.A. (Франция)        | Оценочные обязательства, относящиеся к ядерной генерации                            | Принципы и методы, используемые при признании и расчете суммы, движение, описание по категориям     | Количественная информация по объемам сформированных и утилизируемых отходов ядерной генерации                                        |

Продолжение таблицы К.1

| 1                                              | 2                                                                                                                                                                                                                                                               | 3                                                                                   | 4                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tokyo Electric Power Company Holdings (Япония) | Оценочное обязательство на удаление активной зоны реактора в указанных объектах атомной энергетики, оценочное обязательство на потери при стихийном бедствии, оценочное обязательство на возмещение ядерного ущерба, оценочное обязательство по выбытию активов | Ключевые оценочные значения и допущения, описание сущности и движение               | Подробное описание и количественные показатели по потерям при стихийном бедствии с оценкой соответствующего риска и по расходам на выбытие активов |
| China Shenhua Energy Company Limited (Китай)   | Обязательства в отношении рекультивации земель                                                                                                                                                                                                                  | Краткое описание причин изменения                                                   | Краткое описание и количественные показатели по объемам рекультивации в разрезе типов месторождений                                                |
| Anglo American plc (Великобритания)            | Вложения в трасты на восстановление окружающей среды                                                                                                                                                                                                            | Ключевые оценочные значения и допущения, описание сущности и справедливой стоимости | Подробное описание и количественные показатели по объемам высадки деревьев, объемам выполненных рекультивационных работ                            |

Источник: составлено автором [194].

**Приложение Л**  
(информационное)

**Практика раскрытия социальных обязательств в отчетности российских и зарубежных компаний за 2021-2022 гг.**

Таблица Л.1 – Практика раскрытия социальных обязательств в отчетности российских и международных компаний за 2021-2022 гг.

| Наименование компании         | Оценочное значение                                                             | Раскрытие в финансовой отчетности                                                                       | Раскрытие в отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                             | 2                                                                              | 3                                                                                                       | 4                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Shell plc (Великобритания)    | Обязательства по пенсионным выплатам                                           | Состав, движение, расчет сумм пенсионных выплат                                                         | Подробное описание и количественные показатели по пенсионным взносам преимущественно по управленческому персоналу                                                                                                                                               |
| TotalEnergies SE (Франция)    | Обязательства по выплатам сотрудникам                                          | Используемые принципы учета, состав, движение, оценочные значения, управление рисками и описание планов | Подробное описание и количественные показатели по численности персонала по возрастным группам, регионам, бизнес-сегментам и типам контрактов, причинам изменения численности, разным типам выплат сотрудникам                                                   |
| ПАО «Северсталь» (Россия)     | Обязательства по выплате вознаграждения по окончании трудовой деятельности     | Расчет, состав, оценочные значения, описание сущности                                                   | Краткое описание и количественные показатели по пенсионным обязательствам и социальной поддержке пенсионеров                                                                                                                                                    |
| ПАО «АК «Алроса» (Россия)     | Резерв по пенсионным обязательствам                                            | Движение, оценочные значения, актуарные предположения, качественные характеристики                      | Краткое описание и количественные показатели по объему взносов                                                                                                                                                                                                  |
| ПАО «ГМК «Норникель» (Россия) | 1) Социальные обязательства;<br>2) Обязательства по вознаграждениям работникам | Движение, состав, оценочные значения, описание причины начисления                                       | 1) Подробное описание и количественные показатели выполнения социальных программ, ключевых проектов, взаимодействия с коренным населением и спонсорской поддержки<br>2) Краткое описание и количественные показатели по оплате труда и компенсационной политике |
| ПАО «Юнипро» (Россия)         | Пенсионные обязательства                                                       | Отсутствует                                                                                             | Подробное описание и количественные показатели по имеющимся пенсионным планам и прогнозу их изменения                                                                                                                                                           |

Продолжение таблицы Л.1

| 1                                                 | 2                                                                                                                                                                                                | 3                                                                                                                                                                                                                                                      | 4                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rio Tinto Group<br>(Австралия,<br>Великобритания) | Оценочные обязательства по вознаграждениям сотрудников, а именно на выплаты после выхода на пенсию                                                                                               | Состав, движение, описание сущности и принципов расчет                                                                                                                                                                                                 | Количественные показатели по персоналу в разрезе регионов, категорий, структуры, данные по вознаграждениям и тренингам                      |
| ПАО «ЭЛ5-Энерго» (Россия)                         | Обязательства по вознаграждениям работникам                                                                                                                                                      | Движение, основные актуарные допущения, состав, описание сущности                                                                                                                                                                                      | Краткое описание без количественных показателей изменений в пенсионной программе                                                            |
| Enel S.p.A.<br>(Италия)                           | Обязательства по выплатам сотрудникам                                                                                                                                                            | Состав, движение, описание сущности, оценочные значения, анализ чувствительности                                                                                                                                                                       | Краткое описание и количественные показатели по негосударственному пенсионному плану и структуре персонала                                  |
| Tokyo Electric Power Company Holdings (Япония)    | Чистые активы/ обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами                                                                                                                     | Методика расчета, ключевые допущения и оценочные значения, состав, движение, описание сущности                                                                                                                                                         | Отсутствует                                                                                                                                 |
| ПАО «Юнипро» (Россия)                             | Пенсионные обязательства                                                                                                                                                                         | Отсутствует                                                                                                                                                                                                                                            | Подробное описание и количественные показатели по имеющимся пенсионным планам и прогнозу их изменения                                       |
| Anglo American plc<br>(Великобритания)            | Сумма профицита пенсионных активов и прочих внеоборотных активов                                                                                                                                 | Состав, движение, описание сущности, допущения и оценочные значения, описание связанных рисков, анализ чувствительности                                                                                                                                | Краткое описание и количественные показатели по продолжительности жизни, данные по выплаченным бонусам по регионам                          |
| BP plc<br>(Великобритания)                        | Активы в виде профицита пенсионного плана с установленными выплатами и обязательства в виде долгосрочных обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и другим пенсионным планам | Состав, движение, описание сущности, допущения и оценочные значения, анализ чувствительности                                                                                                                                                           | Подробное описание и количественные показатели по изменениям пенсионных планов                                                              |
| Électricité de France S.A. (Франция)              | 1) Оценочные обязательства на вознаграждения работников<br>2) Обязательства по специальным концессионным договорам на поставку электроэнергии населению                                          | 1) Учетные принципы, допущения и методика расчета, движение, структура, описание сущности, актуарные прибыли и убытки, анализ чувствительности, распределение по географическим регионам<br>2) Используемые учетные принципы и методы оценки, движение | 1) Краткое описание и количественные показатели по численности сотрудников и их изменению, по разным типам вознаграждения<br>2) Отсутствует |

Источник: составлено автором [194].

## Приложение М

(информационное)

### Рекомендации по практическому применению основных положений МСФО (IAS) 36 в отношении ценности использования

Таблица М.1 – Рекомендации по практическому применению основных положений МСФО (IAS) 36 в отношении ценности использования основных средств и нематериальных активов

| Требование МСФО (IAS) 36                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Рекомендации по практическому применению                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| При расчете ценности использования прогнозный период составляет 5 лет. При этом период может быть более 5 лет, если Руководство уверено, что эти прогнозы надежны, и может продемонстрировать на основе прошлого опыта свою способность точно прогнозировать денежные потоки за такой более длительный период                                                              | В большинстве случаев прогнозного периода продолжительностью 5 лет достаточно для стабилизации денежных потоков. Однако, если есть отчеты внешних консультантов, подтверждающие возможность обоснованного расширения прогнозного периода, то рекомендуется увеличить период прогнозирования.<br>Согласно БДО, организация может быть в состоянии обосновать более длительный прогнозный период, если она участвует в проекте с ограниченным сроком эксплуатации.<br>Например, перед началом отработки месторождения техническими консультантами разрабатываются технико-экономическое обоснование и проект, в которых указываются особенности разработки, в том числе период. При наличии такого отчета прогнозный период можно расширить для соответствия данным технических консультантов |
| Если ставка дисконтирования включает влияние роста цен в результате общей инфляции, будущие денежные потоки оцениваются в номинальном выражении. Если ставка дисконтирования не включает влияние роста цен в результате общей инфляции, будущие денежные потоки оцениваются в реальном выражении (но при этом учитываются будущие специфические повышения и понижения цен) | Так как на практике в качестве безрисковой ставки при расчете ставки дисконтирования часто используется стоимость государственных облигаций, которая является номинальной, то денежные потоки для расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов рекомендуется строить в номинальных ценах                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

Продолжение таблицы М.1

| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Денежные потоки следует основывать на разумных и обоснованных допущениях, которые представляют наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры</p>                                                                                                                                                             | <p>Наилучшая расчетная оценка подразумевает наиболее точные и достоверные данные. Рекомендуется учитывать сложившуюся экономическую конъюнктуру и возможности ее обоснованного изменения.</p> <p>Например, неопределенность последствий после введение санкций против экономических субъектов не позволяет точно оценить их влияние на денежные потоки, так как компания может как нивелировать влияние санкций, найдя альтернативные рынки и возможности, так и существенно понести значительные убытки.</p> <p>При использовании «наилучшей расчетной оценки руководством экономической конъюнктуры» не следует занижать «эффект санкций», так как это может привести к неверному расчету</p> |
| <p>Прогноз денежных потоков до конца срока полезного использования актива учитывает показатели темпа роста в последующие годы. Используется постоянный или убывающий показатель темпа роста, если только увеличивающийся темп роста не подтверждается объективной информацией о характере жизненного цикла продукта или отрасли</p> | <p>Если темпы роста денежных потоков постоянны, то следует рассчитывать терминальную стоимость.</p> <p>Согласно БДО, не следует использовать чрезмерно оптимистичные темпы роста или темпы роста, которые не соответствуют долгосрочным средним темпам роста, относящимся к продуктам, отраслям или стране (или странам), в которых экономический субъект осуществляет свою деятельность, или к рынку, на котором используется актив (при отсутствии каких-либо разумных обоснований). Так как в большинстве случаев рассчитываются номинальные денежные потоки, то в качестве темпа роста используется долгосрочная инфляция или совокупный среднегодовой темп роста прогнозной инфляции</p>   |
| <p>В расчетной оценке будущих денежных потоков не должны учитываться:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– денежные притоки и оттоки в результате финансовой деятельности; или</li> <li>– поступления или выплаты, связанные с налогом на прибыль</li> </ul>                                                                | <p>Так как на практике в большинстве случаев ставка дисконтирования рассчитывается на посленалоговом базисе, то при расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов рекомендуется учитывать налог на прибыль, связанный с их деятельностью. При прогнозировании налога на прибыль не следует учитывать накопленные убытки прошлых лет, так как они относятся к прошлой деятельности. Образованные в будущие периоды налоговые убытки рекомендуется учитывать для целей расчета налога на прибыль</p>                                                                                                                                                                   |
| <p>При оценке экономической конъюнктуры большее значение придается внешним источникам информации</p>                                                                                                                                                                                                                                | <p>При наличии внешних источников следует учитывать их актуальность на дату оценки. В случае, если внешний источник был составлен после даты оценки или существенно раньше, то внутренние оценки руководства компании могут быть более разумными и обоснованными по состоянию на дату оценки</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

Продолжение таблицы М.1

| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Будущие денежные потоки оцениваются для актива в его существующем состоянии. Ценность использования не отражает:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– будущие денежные оттоки, или сопутствующую экономию расходов (например, снижение затрат на персонал), или выгоды, ожидаемые в результате будущей реструктуризации, в отношении которой организация еще не приняла на себя обязательства; или</li> <li>– будущие денежные оттоки, связанные с улучшением или повышением эффективности использования актива, или сопутствующие денежные притоки, которые, как ожидается, будут результатом таких оттоков</li> </ul> | <p>В большинстве случаев в денежные потоки следует включать те потоки, которые отражают текущее состояние актива на дату проведения теста на обесценение. Включение денежных потоков, связанных с повышением эффективности актива, является результатом профессионального суждения. Если на дату оценки имеются обязательства или заключены договоры, приводящие к повышению эффективности деятельности, то рекомендуется учитывать связанные с ними денежные оттоки и дополнительные денежные притоки.</p> <p>Согласно БДО, экономия средств за счет повышения эффективности может быть включена в прогнозы движения денежных средств. Для проведения различия между программой реструктуризации и повышением эффективности требуется здравый смысл. Как правило, повышение эффективности осуществляется на постоянной основе и не приводит к существенному изменению бизнес-модели компании. Программы реструктуризации в определенный момент приведут к более значительным изменениям. Согласно проекту поправок Совета по МСФО предлагается снятие содержащегося в МСФО (IAS) 36 ограничения на включение денежных потоков, возникающих в результате будущей реструктуризации, по которой организация еще не приняла на себя обязательства или полученных в результате повышения эффективности использования основных средств или нематериальных активов на уровне ЕГДС</p> |
| <p>Расчетные будущие денежные потоки должны отражать допущения, которые согласуются со способом определения ставки дисконтирования</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <p>Арендные активы могут быть включены в состав основных средств и нематериальных активов при расчете ценности использования на уровне ЕГДС. В таком случае следует учесть амортизационные отчисления, связанные с правом пользования активом в соответствии со вторым подходом. В ставке дисконтирования также должна быть учтена стоимость лизингового (арендного) финансирования. Для этого рекомендуется:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Учитывать лизинг в качестве заемного капитала при расчете структуры капитала в ставке дисконтирования, рассчитанной с использованием модели средневзвешенной стоимости капитала (WACC);</li> <li>– Не учитывать лизинг в качестве заемного капитала при расчете беты в рамках модели ценообразования капитальных активов (CAPM).</li> </ul> <p>Это связано с тем, что изменение структуры капитала не влияет на стоимость собственного капитала</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

Продолжение таблицы М.1

| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Расчетная оценка чистых денежных потоков при выбытии актива определяется аналогично справедливой стоимости актива за вычетом затрат на выбытие (с учетом ряда корректировок, приведенных в МСФО (IAS) 36)                                                                                      | При наличии затрат на рекультивацию рекомендуется рассчитывать приведенную стоимость таких затрат с использованием безрисковой ставки.<br>Согласно БДО, при оценке чистых денежных потоков от продажи актива не следует занижать или завышать их                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Будущие денежные потоки оцениваются в валюте, в которой они будут создаваться, и дисконтируются с использованием ставки дисконтирования, соответствующей такой валюте                                                                                                                          | При определении валюты, в которой следует строить денежные потоки и рассчитывать ставку дисконтирования, рекомендуется учитывать природу денежных потоков, в частности особенности ценообразования, валюту страны функционирования и другие факторы                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Если денежные притоки, создаваемые каким-либо активом или генерирующей единицей, зависят от внутренних трансфертных цен, организация должна использовать наилучшую расчетную оценку руководством будущей цены (цен), которая могла бы быть достигнута в операциях между независимыми сторонами | При определении цен, которые могут быть достигнуты между независимыми сторонами, рекомендуется использовать отраслевые обзоры, прогнозы аналитических агентств и прочие независимые источники информации. В то же время стоит учитывать специфику производимой предприятием продукции.<br>Например, при определении цен на уголь на внешнем рынке рекомендуется использовать данные таких аналитических агентств как MMI, MetalTorg, Metalexpert, с учетом качественных характеристик производимой угольной продукции и базиса поставок по данным Инкотермс 2020 |

Источник: составлено автором с использованием [44; 252-253].

## Приложение Н

### (информационное)

#### Формулы расчета в соответствии со вторым подходом

Формула расчета приведенной стоимости денежных потоков в соответствии со вторым подходом (Н.1)

$$\begin{aligned}
 \text{ПСДП} = & \sum_{t=1}^N \left( [(\text{Ц}_t \times \text{О}_t + \text{ПВ}_t - \text{ОпР}_t - \text{НА}_t - \text{АПБП}_t) \times (1 - \alpha_t) + \text{НА}_t + \text{АПБП}_t - \right. \\
 & \left. - \text{КапЗ}_t - \Delta\text{ЧОК}_t] \times \frac{1}{(1 + \vartheta)^t} \right) + \\
 & + \sum_{t=N+1}^T \left( [(\text{Ц}_t \times \text{О}_t + \text{ПВ}_t - \text{ОпР}_t - \text{НА}_t - \text{АП}_t) \times (1 - \alpha_t) + \text{НА}_t - \right. \\
 & \left. - \text{КапЗ}_t - \Delta\text{ЧОК}_t] \times \frac{1}{(1 + \gamma)^t} \right) + \text{ТС}, \quad (\text{Н. 1})
 \end{aligned}$$

где ПСДП – приведенная стоимость денежных потоков;

N – продолжительность прогнозного периода, в котором используются арендованные инвентарные объекты, по которым сформировано право пользования активами;

t – год (квартал) прогнозного периода, в котором рассчитываются соответствующие показатели;

Ц<sub>t</sub> – прогнозные цены реализации (с учетом скидок, комиссий), рассчитываемые в каждом t-ом году (квартале) прогнозного периода;

О<sub>t</sub> – прогнозные объемы реализации, рассчитываемые в каждом t-ом году (квартале) прогнозного периода;

ПВ<sub>t</sub> – прогнозная прочая выручка, рассчитываемая в каждом t-ом году (квартале) прогнозного периода;

ОпР<sub>t</sub> – прогнозные совокупные операционные расходы, включающие в себя себестоимость, коммерческие и управленческие расходы и прочие операционные доходы/расходы, рассчитываемые в каждом t-ом году (квартале) прогнозного периода;

НА<sub>t</sub> – прогнозная амортизация по данным налогового учета в каждом t-ом году (квартале) прогнозного периода;

АПБП<sub>t</sub> – арендные платежи: фактические расходы по аренде за вычетом платежей, направленных на погашение процентов по аренде, рассчитываемые в каждом t-ом году (квартале) прогнозного периода;

$\alpha_t$  – эффективная ставка налога на прибыль (с учетом льгот) в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\text{КапЗ}_t$  – совокупные капитальные затраты, включающие капитальные затраты на поддержание и капитальные затраты на расширение (если применимо), рассчитываемые в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\Delta\text{ЧОК}_t$  – изменение чистого оборотного капитала в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода, рассчитываемое как разница чистого оборотного капитала на конец  $t$ -го года (квартала) и на конец предыдущего года (квартала);

$\vartheta$  – ставка дисконтирования, учитывающая стоимость собственного капитала, заемного капитала и лизингового (арендного) финансирования;

$T$  – общая продолжительность прогнозного периода (перед терминальной стоимостью);

$\text{АП}_t$  – арендные платежи: фактические расходы по аренде, рассчитываемые в каждом  $t$ -ом году (квартале) прогнозного периода;

$\gamma$  – ставка дисконтирования, учитывающая стоимость собственного и заемного капитала;

$\text{ТС}$  – терминальная стоимость, рассчитываемая за пределами прогнозного периода, приведенная к дате оценки.

Формула расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС в соответствии со вторым подходом (Н.2)

$$\text{ЦИ} = \text{ПСДП} - \text{ЧОК} - \text{ОА} - \text{ПК}, \quad (\text{Н.2})$$

где  $\text{ЦИ}$  – ценность использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС;

$\text{ПСДП}$  – приведенная стоимость денежных потоков, рассчитанная с применением ставки дисконтирования, учитывающей стоимость собственного капитала, заемного капитала и лизингового (арендного) финансирования;

$\text{ЧОК}$  – стоимость чистого оборотного капитала, относящаяся к анализируемой ЕГДС, на дату оценки;

$\text{ОА}$  – обязательство по аренде, отраженное в балансе организации и относящееся к анализируемой ЕГДС;

$\text{ПК}$  – прочие корректировки.

Формула расчета балансовой стоимости внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов, относящихся к ЕГДС, в соответствии со вторым подходом (Н.3)

$$БС = БС_{ВА} + ППА - ОА, \quad (Н.3)$$

где БС – балансовая стоимость внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов, относящихся к ЕГДС;

$БС_{ВА}$  – балансовая стоимость внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов без учета арендованного имущества;

ППА – право пользования активами (арендованным имуществом), отраженное в балансе организации и относящееся к анализируемой ЕГДС;

ОА – обязательство по аренде, отраженное в балансе организации и относящееся к анализируемой ЕГДС.

**Приложение II**  
(информационное)

**Пример расчета суммы обесценения внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС на основании первого подхода**

Таблица II.1 – Пример расчета приведенной стоимости денежных потоков при определении ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС в условных денежных единицах на основании первого подхода

| Наименование                                                                                                                                                                                                                            | Год    |        |        |        |        |        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
|                                                                                                                                                                                                                                         | 2024   | 2025   | 2026   | 2027   | 2028   | ТП     |
| Выручка                                                                                                                                                                                                                                 | 37 000 | 39 000 | 40 000 | 42 000 | 43 000 | 44 000 |
| ЕВITDAR                                                                                                                                                                                                                                 | 7 000  | 8 000  | 8 500  | 9 000  | 10 000 | 10 000 |
| Расходы на аренду                                                                                                                                                                                                                       | -1 000 | -1 000 | -1 000 | -1 000 | -1 000 | -1 000 |
| ЕВITDA                                                                                                                                                                                                                                  | 6 000  | 7 000  | 7 500  | 8 000  | 9 000  | 9 000  |
| Амортизация, в том числе                                                                                                                                                                                                                | -900   | -940   | -980   | -1 020 | -1 060 | -1 060 |
| амортизация ППА                                                                                                                                                                                                                         | -      | -      | -      | -      | -      | -      |
| ЕВIT                                                                                                                                                                                                                                    | 5 100  | 6 060  | 6 520  | 6 980  | 7 940  | 7 940  |
| Налог на прибыль                                                                                                                                                                                                                        | -1 020 | -1 212 | -1 304 | -1 396 | -1 588 | -1 588 |
| Возврат амортизации, в том числе                                                                                                                                                                                                        | 900    | 940    | 980    | 1 020  | 1 060  | 1 060  |
| амортизации ППА                                                                                                                                                                                                                         | -      | -      | -      | -      | -      | -      |
| Изменение ЧОК                                                                                                                                                                                                                           | -40    | -80    | -120   | -160   | -200   | -200   |
| Капитальные затраты                                                                                                                                                                                                                     | -1 400 | -1 350 | -1 250 | -1 100 | -1 060 | -1 060 |
| Свободные денежные потоки                                                                                                                                                                                                               | 3 540  | 4 358  | 4 826  | 5 344  | 6 152  | 6 152  |
| Ставка дисконтирования, в процентах                                                                                                                                                                                                     | 20,8   |        |        |        |        |        |
| ПСДП прогнозного периода                                                                                                                                                                                                                | 14 899 |        |        |        |        |        |
| Темп роста в терминальном периоде, в процентах                                                                                                                                                                                          | 4,0    |        |        |        |        |        |
| Терминальная стоимость                                                                                                                                                                                                                  | 15 646 |        |        |        |        |        |
| ПСДП (ВНА), итого                                                                                                                                                                                                                       | 30 545 |        |        |        |        |        |
| ЧОК на дату оценки                                                                                                                                                                                                                      | -3 200 |        |        |        |        |        |
| ПСАП (Ставка 16%)*                                                                                                                                                                                                                      | 3 014  |        |        |        |        |        |
| ЦИ (ВНА + ППА)                                                                                                                                                                                                                          | 30 359 |        |        |        |        |        |
| ОА                                                                                                                                                                                                                                      | -2 500 |        |        |        |        |        |
| ЦИ (ВНА)                                                                                                                                                                                                                                | 27 859 |        |        |        |        |        |
| * Предполагается, что на балансе имеется единственный арендованный актив, срок аренды которого закончится через 4 года. После окончания срока аренды имеющегося актива, аренда будет возобновлена с использованием аналогичного актива. |        |        |        |        |        |        |

Источник: разработано автором.

Таблица П.2 – Определение суммы обесценения внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС в условных денежных единицах на основании первого подхода

| Наименование                                                                                    | Сумма в условных денежных единицах |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| Балансовая стоимость внеоборотных активов без учета арендованного имущества (БС <sub>ВА</sub> ) | 30 000                             |
| Право пользования активами (ППА)                                                                | 3 000                              |
| Обязательство по аренде (ОА)                                                                    | -2 500                             |
| Балансовая стоимость внеоборотных активов с учетом арендованного имущества (БС)                 | 30 500                             |
| Ценность использования (ЦИ)                                                                     | 27 859                             |
| Обесценение                                                                                     | -2 641                             |

Источник: разработано автором.

## Приложение Р (информационное)

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

Таблица Р.1 – 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       | <p>1) При использовании исторических цен рекомендуется приводить их к ценам базового года с использованием исторической инфляции</p> <p>2) В случае наличия трансфертных цен на продукцию, производимую активами в составе ЕГДС, такие цены должны быть приведены к рыночным значениям</p> <p>3) Рекомендуется использовать отраслевые прогнозы рыночных цен аналитических агентств. Примерами таких аналитических агентств выступают Bloomberg, Consensus Economics и другие</p> <p>4) В случае отсутствия конкретных цен реализуемых товаров/услуг рекомендуется использовать специфические индексы роста цен для отдельных групп реализуемых товаров/услуг. Например, для определения цен реализации электроэнергии можно использовать темп роста стоимости электроэнергии по данным Министерства экономического развития Российской Федерации</p> <p>5) При использовании индексов не следует учитывать эффект роста выручки дважды: в объемах и в ценах</p> <p>6) Рекомендуется рассчитывать цены на едином базисе с расходами, то есть учитывать особенности поставок продукции. Например, для энергетического угля важен базис поставки, поэтому необходимо рассчитывать «нетбэк» цены исходя из базиса поставок по Инкотермс 2020. В случае, если транспортировка угля учтена в его цене, то не следует учитывать ее в составе расходов</p> <p>7) Рекомендуется проанализировать наличие скидок, дисконтов, комиссий, которые выплачивает компания при поставке своих товаров через третьи лица</p> |
| Объемы     | <p>1) При прогнозировании объемов в первые периоды рекомендуется использовать обоснованные бюджеты/прогнозы руководства</p> <p>2) При наличии актуальных прогнозов внешних консультантов их использование является более предпочтительным</p> <p>3) В случае отсутствия актуальных прогнозов объемов внешних консультантов и при использовании бюджетов/прогнозов руководства рекомендуется проанализировать их на рациональность, сопоставив с продуктовыми/отраслевыми/страновыми темпами роста по данным различных аналитических агентств</p> <p>4) Рекомендуется исключить исторические объемы, которые являются единоразовыми, из прогноза объемов. Например, увеличение объемов поставки в результате несчастного случая на соседнем производстве</p> <p>5) Следует исключить объемы, не относящиеся к деятельности анализируемой ЕГДС</p> <p>6) Выручку следует рассчитывать на основании объемов реализации. Возможным является допущение о равенстве объемов производства и реализации в прогнозном периоде</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

Продолжение таблицы Р.1

| 1                                            | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Объемы                                       | <p>7) При наличии незавершенного производства и запасов рекомендуется построить отдельный прогноз их движения и отдельно учесть в изменении чистого оборотного капитала</p> <p>8) Рекомендуется сопоставить объем реализации с историческими данными</p> <p>9) Следует учитывать ограничения на максимальный объем производства. Например, для горно-добывающей отрасли объем производства ограничен объемом доступных для отработки полезных ископаемых</p> <p>10) В случае роста объемов производства рекомендуется убедиться, что капитальные затраты на поддержание также растут, в случае падения объемов производства – снижаются</p> <p>11) На практике при наличии подтверждающих документов допустимым является расчет ценности использования в прогнозном периоде, превышающем 5 лет. Примером такого документа может являться отчет независимых технических консультантов по отработке месторождения</p> |
| 2 Прочая выручка                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Прочая выручка                               | <p>1) Наиболее часто используемые варианты прогноза прочей выручки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на основании данных бюджета/прогноза руководства</li> <li>– как постоянную выручку с учетом изменения конъюнктуры рынка</li> <li>– как % от выручки от основной деятельности</li> </ul> <p>2) При наличии прочей выручки следует удостовериться в том, что она не единоразовая</p> <p>3) Рекомендуется сопоставить прогнозную прочую выручку с историческими данными</p> <p>4) При наличии в потоках прочей выручки связанные оттоки денежных средств следует также учитывать</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 3 Операционные расходы                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Себестоимость                                | <p>1) Наиболее часто используемые варианты расчета расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на основании данных бюджета/прогноза руководства</li> <li>– на основании удельных показателей, соответствующих объемов и постоянных расходов</li> <li>– на основании рентабельности</li> </ul> <p>2) При усреднении расходов за какой-либо исторический период следует приводить их к единому базису, к ценам одного года</p> <p>3) При прогнозировании расходов следует сопоставить их с историческими данными</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Общехозяйственные и административные расходы | <p>4) Рекомендуется внимательно анализировать подстатьи в составе расходов. Например, налог на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) часто учитывается в составе себестоимости, и при отдельном прогнозировании он должен быть исключен из себестоимости. В противном случае НДПИ может быть учтен дважды</p> <p>5) Следует идентифицировать рекуррентные и единоразовые расходы, исключив вторые из прогноза</p> <p>6) Операционные расходы должны соответствовать выручке периода. Приведение начисленных расходов к денежным оттокам, связанным с этими расходами, осуществляется с помощью чистого оборотного капитала</p> <p>7) Для индексации операционных расходов разумно использовать индексы инфляции различных товаров/услуг. Например, индекс роста расходов на электроэнергию, индекс роста железнодорожных тарифов, индекс роста цен на газ и прочие</p>                                          |
| Коммерческие расходы                         | <p>8) При отсутствии индексов инфляции различных услуг для инфлирования может использоваться индекс потребительских цен или индекс цен производителей</p> <p>9) Для проверки рациональности размера операционных расходов следует сопоставить рентабельность по EBITDA с историческими данными и со среднеотраслевыми, данными компаний-аналогов</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

Продолжение таблицы Р.1

| 1                                  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Прочие операционные доходы/расходы | <p>1) Наиболее часто используемые варианты расчета прочих операционных доходов/расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на основании данных бюджета/прогноза руководства</li> <li>– как постоянные расходы, проиндексированные на темпы инфляции</li> </ul> <p>2) В случае несущественности таких доходов возможно их исключение из прогноза с одновременным исключением связанных прочих расходов</p> <p>3) При усреднении доходов/расходов за какой-либо исторический период следует приводить их к единому базису, к ценам одного года</p> <p>4) Следует идентифицировать рекуррентные и единоразовые доходы/расходы, исключив вторые из прогноза</p> <p>5) Рекомендуется проанализировать соответствие историческому периоду. Например, если за последние 5 лет ЕГДС имела прочие операционные расходы, а в последний год получила доход, то прогнозирование от данных последнего года может привести к завышению ценности использования</p> <p>6) Не рекомендуется агрегировать операционные расходы на слишком высоком уровне, если нет на это объективных оснований. Рекомендуется проанализировать рентабельность по EBITDA, и в случае если она остается постоянной, то агрегирование расходов на более высоком уровне может быть использовано</p>                                                                                                                |
| <b>4 Амортизация</b>               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Амортизация                        | <p>1) Рекомендуется при расчете ценности использования прогнозировать бухгалтерскую и налоговую амортизации отдельно</p> <p>2) Для расчета налогооблагаемой прибыли рекомендуется использовать амортизацию по данным налогового учета. В случае, если амортизация по данным налогового учета отсутствует, то следует рассчитывать налогооблагаемую прибыль с использованием амортизации по данным бухгалтерского учета и сделать корректировку на ОНА/ОНО, связанные с разницей в нормах амортизации между бухгалтерским и налоговым учетом</p> <p>3) Амортизацию по данным налогового учета рекомендуется рассчитывать на основании десяти амортизационных групп по данным Налогового кодекса Российской Федерации. В случае отсутствия основных средств, относящихся к какой-либо группе, ее не следует учитывать в прогнозе</p> <p>4) Для расчета остаточной стоимости основных средств при расчете налога на имущество следует использовать амортизацию по данным бухгалтерского учета</p> <p>5) При расчете норм амортизации следует учитывать изменения в НК РФ и ФСБУ, не вступившие в силу на дату оценки по причине отложенного начала действия</p> <p>6) Рекомендуется анализировать суммы ежегодных амортизационных отчислений. В потоках рекомендуется заложить достаточный объем капитальных затрат для поддержания основных средств в составе ЕГДС в рабочем состоянии</p> |
| <b>5 Налог на прибыль</b>          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Налог на прибыль                   | <p>1) В качестве базы для расчета налога на прибыль рекомендуется использовать EBITDA за вычетом амортизации по данным налогового учета и арендных платежей (формулы (Н.1) и (4))</p> <p>2) Льготы, которые могут возникнуть, например, в результате участия в региональном инвестиционном проекте (далее – РИП) или по причине резидентства на территории опережающего социально-экономического развития (далее – ТОСЭР), следует учитывать только в том размере, в котором они могут быть отнесены на анализируемые активы ЕГДС. Например, размер льгот в рамках РИП может быть ограничен суммой капитальных вложений, отраженной в инвестиционной декларации. Если капитальные вложения по анализируемому активу не учтены в инвестиционной декларации, то льготная ставка по такому активу применяться не может</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

Продолжение таблицы Р.1

| 1                                                  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>6 Налог на прибыль</b>                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Налог на прибыль                                   | <p>3) 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. Налоговые убытки, полученные ЕГДС в будущих периодах, могут быть учтены при расчете налогооблагаемой базы</p> <p>4) При переносе налоговых убытков, образованных в результате деятельности актива в прогнозном периоде, следует учитывать особенности использования льгот, описанные в подп. 2 п.5 настоящей таблицы</p> <p>5) При расчете налога на прибыль следует учитывать изменения в НК РФ и ФСБУ, не вступившие в силу на дату оценки по причине отложенного начала действия</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>7 Капитальные затраты</b>                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Капитальные затраты на расширение/реструктуризацию | <p>1) Капитальные затраты могут быть основаны на данных бюджета/прогноза руководства</p> <p>2) В случае наличия актуального отчета независимых внешних экспертов, определяющих необходимый объем капитальных затрат, этот отчет является более приоритетным</p> <p>3) В случае если отчет внешних экспертов является неактуальным на дату оценки, он может быть скорректирован руководством организации на основании последней доступной информации</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Капитальные затраты на поддержание                 | <p>4) Общие предпосылки, заложенные в имеющийся отчет внешних экспертов, не должны меняться руководством организации существенным образом. При наличии таких изменений они должны быть обоснованы руководством организации</p> <p>5) Для приведения реальных капитальных вложений к номинальным ценам рекомендуется использовать индекс потребительских цен или индекс цен производителей</p> <p>6) Рекомендуется сопоставить объем капитальных вложений на реструктуризацию/расширение с альтернативными проектами в относительных величинах</p> <p>7) Ежегодные капитальные затраты на поддержание следует сопоставить с ежегодной амортизацией по бухгалтерскому учету. Сумма капитальных затрат должна быть приблизительно равна сумме амортизации</p> <p>8) Капитальные затраты на поддержание рекомендуется сопоставить со среднеотраслевым соотношением капитальных затрат к выручке</p> <p>9) При отсутствии информации о капитальных затратах на поддержание может быть применено среднеотраслевое соотношение капитальных затрат к выручке по данным компаний-аналогов или аналитических агентств</p> <p>10) Рекомендуется оценить рациональность увеличения операционной эффективности актива в результате капитальных затрат на расширение/реструктуризацию</p> <p>11) Если по капитальным затратам на расширение/реструктуризацию создано обязательство, то допустимо учесть их корректировкой. Если капитальные затраты на расширение/реструктуризацию учтены в потоках, учитывать их корректировкой не следует. В противном случае они могут быть задвоены</p> <p>12) При отсутствии графика ввода прогнозных капитальных затрат допустимо осуществлять ввод либо в периоде их понесения, либо в следующем периоде после понесения</p> <p>13) При наличии незавершенного строительства в составе основных средств рекомендуется вводить его в соответствии с графиком ввода, предоставленным руководством организации. При отсутствии такого графика допустим ввод незавершенного строительства в следующем прогнозном периоде</p> |

Продолжение таблицы Р.1

| 1                                 | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>8 Чистый оборотный капитал</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Дебиторская задолженность         | 1) Наиболее часто используемые варианты расчета чистого оборотного капитала: <ul style="list-style-type: none"> <li>– на основании оборачиваемости</li> <li>– на основании соотношения чистого оборотного капитала к выручке</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Кредиторская задолженность        | 2) Изменение в первый прогнозный период следует рассчитывать от стоимости ЧОК, относящейся к анализируемой ЕГДС<br>3) При прогнозировании чистого оборотного капитала на основании оборачиваемости следует сопоставить прогнозные дни оборачиваемости с историческим значением<br>4) Прогнозное соотношение ЧОК к выручке рекомендуется сопоставить с историческими данными и со среднеотраслевыми, данными компаний-аналогов                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Запасы                            | 5) При расчете ценности использования ЧОК на дату оценки следует вычитать из приведенной стоимости денежных потоков<br>6) В случае, если терминальный период является ограниченным, то рекомендуется высвобождать ЧОК либо в конце последнего периода, либо в следующем периоде после окончания терминального периода                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>9 Терминальная стоимость</b>   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Терминальная стоимость            | 1) Наиболее часто используемые методы определения терминальной стоимости: <ul style="list-style-type: none"> <li>– на основании формулы Гордона</li> <li>– на основании модифицированной формулы Гордона</li> <li>– на основании конечного мультипликатора</li> </ul> 2) Начало расчета терминального периода следует осуществлять в случае, если: <ul style="list-style-type: none"> <li>– прогнозируется постоянный темп роста денежных потоков</li> <li>– капитальные вложения на расширение/реструктуризацию понесены в полном объеме</li> <li>– прогнозируемые единовременные расходы отсутствуют</li> <li>– льготы по налогу на прибыль отсутствуют или будут постоянны на протяжении всего периода функционирования ЕГДС</li> <li>– арендные платежи могут быть приняты условно-постоянными (с учетом индексации) или арендованное имущество отсутствует, то есть арендных платежей нет</li> <li>– рентабельность бизнеса является постоянной</li> </ul> 3) Более предпочтительным вариантом для расчета терминальной стоимости является использование формулы Гордона (или модифицированной формулы Гордона)<br>4) Темп роста в терминальном периоде может быть рассчитан на основании долгосрочного прогноза инфляции или как совокупный среднегодовой прирост прогнозной инфляции<br>5) В терминальном периоде рекомендуется приравнять амортизацию и капитальные затраты<br>6) Изменение чистого оборотного капитала в терминальном периоде рекомендуется рассчитывать как разницу между чистым оборотным капиталом терминального периода и чистым оборотным капиталом на конец последнего прогнозного периода<br>7) Расчет чистого оборотного капитала терминального периода рекомендуется основывать на соотношении ЧОК к выручке последнего прогнозного периода<br>8) Капитальные затраты терминального периода рекомендуется основывать на соотношении капитальных затрат на поддержание к выручке |

Продолжение таблицы Р.1

| 1                         | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10 Аренда                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Аренда                    | <p>1) Арендуемое имущество рекомендуется учитывать при определении ценности использования в соответствии с первым подходом</p> <p>2) При использовании как первого, так и второго подходов для целей расчета налогооблагаемой прибыли следует учитывать арендные платежи, однако, их величина будет отличаться (формулы (Н.1) и (4))</p> <p>3) Так как срок аренды является ограниченным, то рекомендуется использовать либо допущение о продлении существующего договора аренды/заключении нового договора аренды, либо допущение о выкупе/приобретении аналогичных внеоборотных активов или арендуемых активов в собственность</p> <p>4) В случае окончания срока аренды имущества или использования допущения о выкупе/приобретении аналогичных активов или арендуемых активов в собственность, связанные с арендованным имуществом платежи следует исключить из расчета приведенной стоимости денежных потоков</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 11 Ставка дисконтирования |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Ставка дисконтирования    | <p>1) Наиболее часто используемой на практике моделью для расчета ставки дисконтирования является модель средневзвешенной стоимости капитала (WACC)</p> <p>2) Расчет средневзвешенной стоимости капитала зависит от выбранного подхода к отражению в потоках арендованного имущества, по которому были сформированы право пользования активами и обязательство по аренде. В рамках первого подхода средневзвешенную стоимость капитала следует рассчитывать на основании стоимости собственного и заемного капитала, в рамках второго – на основании стоимости собственного капитала, заемного капитала и стоимости лизингового (арендного) финансирования</p> <p>3) Наиболее часто используемым на практике подходом к расчету стоимости собственного капитала является модель ценообразования капитальных активов (CAPM)</p> <p>4) В рамках второго подхода в случае наличия аренды в составе анализируемой ЕГДС при расчете соотношения заемного и собственного капитала следует учитывать аренду в структуре капитала в составе заемного капитала</p> <p>5) При расчете коэффициента бета, отражающего систематические риски в модели ценообразования капитальных активов (CAPM), не следует учитывать аренду в соотношении заемного капитала к собственному</p> <p>6) Рыночную стоимость заемного капитала рекомендуется определять либо как рыночную ставку долгового финансирования, либо как приростную ставку процента на заемный капитал. Для этого допустимо использовать либо процентные ставки по кредитам организации, выданным на рыночных условиях, либо данные по облигациям организации или компаний-аналогов с аналогичной долговой нагрузкой</p> <p>7) В случае расчета доналоговой ставки дисконтирования необходимо скорректировать коэффициент бета и структуру капитала. Стоит отметить, что на практике в большинстве случаев рассчитываются посленалоговые денежные потоки и ставка дисконтирования</p> <p>8) При расчете ставки дисконтирования следует учесть валюту прогнозирования и исключить риски, учтенные в потоках</p> <p>9) Рекомендуется осуществлять дисконтирование на середину каждого периода</p> |

Источник: разработано автором [197] с использованием [22; 44; 200; 252-253].

**Приложение С**  
(Информационное)

**Перечень типичных ошибок при расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС**

Таблица С.1 – Перечень типичных ошибок при расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС

| Ошибка при расчете ценности использования                                                                                                                                                                                                                                                                                | Источник | Связанная категория |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|---------------------|
| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 2        | 3                   |
| Противоречивые допущения в отношении притока и оттока денежных средств, которые связаны между собой. Например, обычно ожидается, что отток денежных средств, относящийся к себестоимости продаж, будет соответствовать притоку денежных средств от продаж                                                                | БДО      | Допущения           |
| Использование прогнозного периода для конкретного предприятия продолжительностью более 5 лет без разумного обоснования                                                                                                                                                                                                   | БДО      |                     |
| Не использование утвержденных руководством бюджетов при прогнозировании денежных потоков                                                                                                                                                                                                                                 | БДО      | Бюджет              |
| Расчет денежных потоков на основании утвержденных руководством бюджетов, которые исторически не были точным отражением фактических результатов (это означает, что текущие бюджеты не являются наилучшей оценкой будущих денежных потоков)                                                                                | БДО      |                     |
| Прогнозирование движения денежных средств, не основанное на продолжающемся использовании                                                                                                                                                                                                                                 | БДО      | Потоки              |
| Отсутствие связи между расчетными будущими оттоками денежных средств и реальными потоками, которые будут необходимы для получения ожидаемых притоков денежных средств. Например, это может быть прогнозирование роста выручки без соответствующего увеличения расходов и капитальных вложений                            | БДО      |                     |
| Учет денежных потоков, которые не отражают текущее состояние актива на дату проведения теста на обесценение                                                                                                                                                                                                              | БДО      |                     |
| Включение любых денежных потоков, запрещенных МСФО (IAS) 36                                                                                                                                                                                                                                                              | БДО      |                     |
| Агрегирование денежных потоков при применении темпов роста на слишком высоком уровне. Не все денежные потоки будут одинаково реагировать на прогнозируемый рост – некоторые из них могут увеличиваться, уменьшаться или оставаться неизменными (например, себестоимость продаж, выплаты сотрудникам и накладные расходы) | БДО      |                     |
| Включение денежных потоков в расчет ценности использования, которые относятся к статьям, уже признанным в отчете о финансовом положении (например, денежные потоки, связанные с производными финансовыми инструментами)                                                                                                  | БДО      |                     |

Продолжение таблицы С.1

| 1                                                                                                                                                                                                                                                                   | 2             | 3                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------------|
| Сравнение приведенной стоимости денежных потоков с балансовой стоимостью внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС без перехода от приведенной стоимости денежных потоков к ценности использования и далее к возмещаемой сумме | Анализ автора | Потоки              |
| Использование неактуальных на дату оценки данных из внешних источников вместо актуальных внутренних источников информации                                                                                                                                           | Анализ автора |                     |
| Расчет денежных потоков на собственный капитал, вместо денежных потоков на инвестированный капитал                                                                                                                                                                  | Анализ автора |                     |
| Некорректная идентификация ЕГДС при расчете ценности использования                                                                                                                                                                                                  | Анализ автора |                     |
| Игнорирование существенных событий, произошедших после даты оценки                                                                                                                                                                                                  | Анализ автора |                     |
| Применение чрезмерно оптимистичных допущений о доходах                                                                                                                                                                                                              | БДО           | Доходы              |
| Использование цен внутреннего трансфертного ценообразования, а не наилучшей оценки руководством предполагаемых будущих денежных потоков, которые могли бы быть получены в результате сделки с независимой стороной («на расстоянии вытянутой руки»)                 | БДО           |                     |
| Задвоение темпов роста доходов в составе цены и в составе объемов                                                                                                                                                                                                   | Анализ автора |                     |
| Несоответствие базиса цен затратам, учтенным в модели                                                                                                                                                                                                               | Анализ автора |                     |
| Расчет доходов от реализации товаров/услуг без учета скидок, дисконтов, комиссий и прочего                                                                                                                                                                          | Анализ автора |                     |
| Использование допущений о заниженных расходах                                                                                                                                                                                                                       | БДО           | Расходы             |
| Использование неподходящих индексов для инфлирования расходов                                                                                                                                                                                                       | Анализ автора |                     |
| Учет в налоговом учете амортизации права пользования активами                                                                                                                                                                                                       | Анализ автора | Амортизация         |
| Необоснованный расчет налогооблагаемой базы с использованием амортизации по данным бухгалтерского учета для целей расчета налога на прибыль                                                                                                                         | Анализ автора | Налоги              |
| Задвоение расходов по НДС или налогу на имущество: отражение как отдельно в потоках, так и в составе операционных расходов                                                                                                                                          | Анализ автора |                     |
| Учет льгот по налогам в большем объеме, чем доступный объем в рамках анализируемой ЕГДС                                                                                                                                                                             | Анализ автора |                     |
| Отсутствие затрат на доведение незавершенного строительства до готовности или задвоение затрат: отражение как в составе корректировок к ПСДП, так и в потоках (в случае наличия незавершенного строительства в составе ЕГДС)                                        | Анализ автора | Капитальные затраты |

Продолжение таблицы С.1

| 1                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 2             | 3                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------------------|
| Использование упрощенных и (или) противоречивых допущений, связанных с капитальными затратами.<br>На практике многие предприятия предполагают, что уровень капитальных затрат равен и компенсирует сумму износа и (или) амортизации в течение каждого периода. Однако это может не соответствовать прогнозируемому росту или другим факторам.<br>Также необходимо обеспечить соответствие оттока денежных средств от капитальных затрат суммам, указанным в утвержденных руководством бюджетах | БДО           | Капитальные затраты      |
| Использование упрощенных и (или) противоречивых допущений, связанных с изменениями в ЧОК. На практике многие организации предполагают, что изменение в ЧОК будет нулевым (или незначительным)                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | БДО           | Чистый оборотный капитал |
| Прогнозирование изменения оборотного капитала в терминальном периоде на основе корректировки чистого оборотного капитала последнего прогнозного года на долгосрочный темп роста                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Анализ автора |                          |
| Задвоение движения запасов: отражение движения запасов как отдельно, так и в составе ЧОК                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Анализ автора |                          |
| Расчет изменений чистого оборотного капитала в первом прогножном периоде не от фактического ЧОК, а от расчетного значения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Анализ автора |                          |
| Использование чрезмерно оптимистичных темпов роста или темпов роста, которые не соответствуют долгосрочным средним темпам роста, относящимся к продуктам, отраслям или стране (или странам), в которых компания осуществляет свою деятельность, или к рынку, на котором используется актив (при отсутствии разумных обоснований)                                                                                                                                                               | БДО           | Терминальная стоимость   |
| Завышение (или занижение) терминальной стоимости в результате:<br>– завышенной оценки денежного потока в последний год прогнозируемого периода;<br>– включения разовых денежных потоков, связанных с продажей (покупкой) капитальных вложений.<br>Если не исключать эти разовые денежные потоки из последнего прогнозируемого периода, то при расчете терминальной стоимости будет предполагаться, что приток (отток) денежных средств от продажи (покупки) будет происходить каждый год       | БДО           |                          |
| Начало расчета терминальной стоимости при наличии капитальных затрат на реструктуризацию/расширение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Анализ автора |                          |
| Использование немодифицированной формулы Гордона при ограниченности терминального периода                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Анализ автора |                          |
| Приравнивание амортизации и капитальных вложений в терминальном периоде при наличии существенной разницы между ними                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Анализ автора |                          |

Продолжение таблицы С.1

| 1                                                                                                                                                                                                                                 | 2             | 3                      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|------------------------|
| Исключение оттока денежных средств на замещающие активы в отношении арендованного имущества, срок аренды которого заканчивается в течение прогнозного периода движения денежных средств                                           | БДО           | Аренда (лизинг)        |
| Несоответствие подхода к отражению аренды при построении денежных потоков и в ставке дисконтирования                                                                                                                              | Анализ автора |                        |
| Игнорирование корректности учета в ставке дисконтирования договоров аренды, включенных в балансовую стоимость основных средств                                                                                                    | БДО           | Ставка дисконтирования |
| Использование посленалоговой ставки дисконтирования для доналоговых потоков                                                                                                                                                       | Анализ автора |                        |
| Некорректный расчет доналоговой ставки дисконтирования                                                                                                                                                                            | Анализ автора |                        |
| Расчет доли заемного капитала в общей структуре капитала на основании доли займов оцениваемой ЕГДС (в состав которой входят анализируемые основные средства и нематериальные активы) без проверки на соответствие рыночным данным | Анализ автора |                        |
| Построение номинальных денежных потоков и их дисконтирование по реальной ставке, или наоборот                                                                                                                                     | Анализ автора |                        |
| Несоответствие валюты денежных потоков и валюты ставки дисконтирования                                                                                                                                                            | Анализ автора |                        |
| Учет рисков, связанных с деятельностью компании, как в потоках, так и в ставке дисконтирования                                                                                                                                    | Анализ автора |                        |
| Необоснованный расчет фактора дисконтирования для приведения денежных потоков на конец каждого периода, а не на середину периода                                                                                                  | Анализ автора |                        |
| Учет чистого оборотного капитала и накопленных налоговых убытков по состоянию на дату оценки, при расчете ценности использования                                                                                                  | Анализ автора | Корректировки к ПСДП   |
| Учет затрат на рекультивацию/восстановление окружающей среды и прочих затрат в составе денежных потоков при наличии соответствующих обязательств                                                                                  | Анализ автора |                        |
| * Перечень не является исчерпывающим.                                                                                                                                                                                             |               |                        |

Источник: разработано автором с использованием [44; 253].

## Приложение Т

(информационное)

### Практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок

Таблица Т.1 – Практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок

| Компания       | Бухгалтерские оценки, связанные с ESG и раскрываемые в финансовой отчетности                                                                                                                     | Связанность с ESG-асpekтами в отчете об устойчивом развитии                                                                                                                       | Наличие условных обязательств, связанных с устойчивым развитием                                                             |
|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1              | 2                                                                                                                                                                                                | 3                                                                                                                                                                                 | 4                                                                                                                           |
| ПАО «Татнефть» | Резервы по выводу активов из эксплуатации                                                                                                                                                        | Латентная связь: в интегрированном отчете в части с устойчивым развитием приведено описание и количественные показатели, которые сложно связать с данными в финансовой отчетности | Текстовое раскрытие условных обязательств по охране окружающей среды<br>Текстовое раскрытие обязательств в социальной сфере |
| ПАО «Новатэк»  | Обязательства по ликвидации активов                                                                                                                                                              | Прямая связь: в отчете об устойчивом развитии приведено раскрытие идентичной суммы обязательств (количественная связанность)                                                      | Текстовое раскрытие условных обязательств по охране окружающей среды                                                        |
| BP plc         | Активы в виде профицита пенсионного плана с установленными выплатами и обязательства в виде долгосрочных обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и другим пенсионным планам | Косвенная связь: в отчете об устойчивом развитии приведено описание и количественные показатели по изменениям пенсионных планов                                                   | Текстовое раскрытие условных обязательств, связанных с разливом нефти в Мексиканском заливе                                 |

Продолжение таблицы Т.1

| 1                | 2                                                                                                                           | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 4                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Shell plc        | 1) Оценочные обязательства по выводу активов из эксплуатации и прочие резервы<br>2) Обязательства по пенсионным выплатам    | 1) Прямая связь: в отчете об устойчивом развитии раскрыта сумма, отраженная в финансовой отчетности, дополнительно присутствует ссылка на годовой отчет<br>2) Связанность не идентифицирована                                                                                                                                                                                                           | Текстовое раскрытие условного обязательства, связанного с выводом из эксплуатации и восстановлением производственных мощностей.<br>Текстовое раскрытие условного обязательства, связанного с судебными разбирательствами по вопросам климатических изменений |
| TotalEnergies SE | 1) Оценочные обязательства на случай непредвиденных экологических обстоятельств<br>2) Обязательства по выплатам сотрудникам | 1) Прямая связь: в годовом отчете в части по устойчивому развитию имеется ссылка на примечание в финансовой отчетности с указанием, что в Примечании резерв раскрывается детально. В финансовой отчетности указаны риски, в результате которых возникают оценочные обязательства<br>2) Латентная связь: в годовом отчете в части по устойчивому развитию приведено описание и количественная информация | Тестовое раскрытие судебных разбирательств, связанных с экологией                                                                                                                                                                                            |
| ПАО «Полюс»      | Обязательства по восстановлению окружающей среды                                                                            | Латентная связь: так как в основных формах финансовой отчетности обязательства по восстановлению не раскрыты примечаниях, установить качественную связь с отчетом об устойчивом развитии нельзя                                                                                                                                                                                                         | Не раскрываются                                                                                                                                                                                                                                              |

Продолжение таблицы Т.1

| 1                    | 2                                                                                                                                                                                               | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 4                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ПАО «ГМК «Норникель» | 1) Экологические обязательства<br>2) Социальные обязательства<br>3) Обязательства по вознаграждениям работникам                                                                                 | 1) Косвенная связь: в отчете об устойчивом развитии приведено раскрытие с количественной оценкой фактов, имеется очевидная причина роста экологических обязательств в 2020-2021 гг. (разлив топлива в Норильске). Связь является уникальной в силу единоразового характера связанных обстоятельств<br>2) Прямая связь: в отчете об устойчивом развитии имеются аналогичные программы и информация про социальные обязательства с денежными суммами, соответствующими финансовой отчетности<br>3) Латентная связь: в отчете об устойчивом развитии приведено описание и количественные показатели | Текстовое описание условных обязательств по охране окружающей среды и условных обязательств, связанных с общим влиянием рисков и неопределенностей на финансовое положение и финансовые результаты |
| ПАО «Северсталь»     | 1) Обязательства по выводу объектов из эксплуатации<br>2) Обязательства по выплате вознаграждения по окончании трудовой деятельности                                                            | 1) Связанность не идентифицирована.<br>2) Латентная связанность: в отчете об устойчивом развитии приведено краткое описание и количественные показатели                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Не раскрываются                                                                                                                                                                                    |
| Rio Tinto Group      | 1) Оценочные обязательства на закрытие месторождений и восстановление окружающей среды<br>2) Оценочные обязательства по вознаграждениям сотрудников, а именно на выплаты после выхода на пенсию | 1) Прямая связь: в климатическом отчете используются ссылки на примечание в финансовой отчетности<br>2) Латентная связь: в раскрытии ESG-аспектов в формате Excel приведены количественные показатели                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Текстовое раскрытие причин нераскрытия обязательств по закрытию и восстановлению по причине невозможности точно установить дату закрытия                                                           |

Продолжение таблицы Т.1

| 1                                 | 2                                                                                                                                                                                       | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ПАО «АК<br>«Алроса»               | 1) Резерв по обязательству на<br>рекультивацию<br>2) Резерв по пенсионным<br>обязательствам                                                                                             | 1) Косвенная связь: рекультивация земель<br>является ключевым вопросом аудита и<br>раскрыта в финансовой отчетности, в том<br>числе анализ чувствительности, в отчете<br>об устойчивом развитии есть отдельные<br>факты, связанность которых сложно<br>идентифицировать<br>2) Прямая связь: в отчете об устойчивом<br>развитии раскрываются объем взносов<br>в НПФ «Алмазная осень»,<br>соответствующий финансовой отчетности | 1) Текстовое раскрытие<br>вопросов в отношении<br>изменения климата<br>2) Не раскрываются                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Polymetal<br>International<br>plc | Экологические обязательства                                                                                                                                                             | Латентная связь: имеются количественные<br>данные в отчете об устойчивом развитии                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Не раскрываются                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Anglo<br>American plc             | 1) Вложения в трасты на<br>восстановление окружающей среды<br>2) Сумма профицита пенсионных<br>активов и прочих внеоборотных<br>активов и сумма обязательства по<br>пенсионным выплатам | 1) Латентная связь: в отчете об<br>устойчивом развитии приведено описание<br>и количественные показатели<br>2) Латентная связь: в отчете об<br>устойчивом развитии приведено краткое<br>описание и количественные показатели                                                                                                                                                                                                  | Денежная оценка условных<br>обязательств, связанных с<br>восстановлением<br>окружающей среды.<br>Косвенная связь с отчетом об<br>устойчивом развитии с<br>использованием аналогичных<br>наименований.<br>Текстовое раскрытие<br>условных обязательств,<br>связанных с мировым<br>отраслевым стандартом по<br>управлению<br>хвостохранилищами |

Продолжение таблицы Т.1

| 1                | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 4                                                                                                                                                                                                               |
|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ПАО «Юнипро»     | 1) Обязательства по ликвидации активов<br>2) Пенсионные обязательства                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 1) Связанность не идентифицирована<br>2) Косвенная связь: в годовом отчете в части устойчивого развития указаны конкретные финансовые значения                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Текстовое раскрытие по охране окружающей среды и изменениям климата.<br>Косвенная связь в части изменения климата за счет использования идентичных наименований («ESG-стратегия Юнипро на период до 2060 года») |
| ПАО «ЭЛС-Энерго» | Обязательства по вознаграждениям работникам                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Латентная связь: в отчете об устойчивом развитии приведено краткое описание изменений в пенсионной программе для сотрудников                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Не раскрываются                                                                                                                                                                                                 |
| Enel S.p.A.      | 1) Оценочные обязательства по обеспечению вывода из эксплуатации, демонтажу и восстановлению объектов;<br>оценочные обязательства по обеспечению вывода ядерных установок из эксплуатации;<br>оценочные обязательства по экологическим сертификатам;<br>оценочные обязательства по программам реструктуризации, связанным с «энергетическим переходом»<br>2) Обязательства по выплатам сотрудникам | 1) Латентная связь: в отчете об устойчивом развитии приведен раздел со связанными с ESG финансовыми метриками, в котором раскрыты ESG-воздействия (риски)<br>2) Косвенная связь: в отчете об устойчивом развитии приведены количественные показатели и имеется ссылка на финансовую отчетность при определении существенности ESG-воздействий (рисков), при этом пояснения по расчету существенности отсутствует и риски учтены в финансовой отчетности частично. Обнаружено выборочное соответствие категорий и названий между отчетом об устойчивом развитии и финансовой отчетности в части ESG-аспектов | Текстовое описание условных обязательств по судебным разбирательствам с указанием денежных сумм, связанным с тепловой электростанцией в Италии, социальным бонусом в Испании                                    |

Продолжение таблицы Т.1

| 1                                                   | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tokyo Electric Power Company Holdings, Incorporated | <p>1) Оценочные обязательства на удаление активной зоны реактора в указанных объектах атомной энергетики</p> <p>2) Оценочные обязательства на потери при стихийном бедствии</p> <p>3) Оценочные обязательства на компенсацию ядерного ущерба</p> <p>4) Оценочное обязательство по выбытию активов</p> <p>5) Чистые активы/обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами</p> | <p>1) Связанность не идентифицирована</p> <p>2) Латентная связь: в интегрированном отчете приведена информация по событиям, которые привели к потерям, а также информация по риску (с приблизительной количественной оценкой) и по возможностям</p> <p>3) Связанность не идентифицирована</p> <p>4) Связанность не идентифицирована</p> <p>5) Связанность не идентифицирована</p>                                                                       | <p>Текстовое описание условных обязательств, связанных с дезактивацией радиоактивных веществ, которые были исключены из суммы компенсации за ущерб, связанный с использованием ядерной энергии</p> <p>Количественная информация по гарантийным обязательствам по займам в рамках системы финансирования собственного жилья сотрудников от финансовых учреждений</p> |
| Électricité de France S.A.                          | <p>1) Оценочные обязательства, относящиеся к ядерной генерации</p> <p>2) Оценочные обязательства на вознаграждения работников</p> <p>3) Обязательства по специальным концессионным договорам на поставку электроэнергии населению</p> <p>4) Оценочное обязательство на аннуитеты в случае несчастного случая на производстве, болезни и инвалидности</p>                                    | <p>1) Косвенная связь: в раскрытии ESG-аспектов в формате Excel приведена информация по объемам сформированных и утилизируемых отходов ядерной генерации</p> <p>2) Латентная связь: в раскрытии ESG-аспектов в формате Excel приведены количественные показатели</p> <p>3) Связанность не идентифицирована</p> <p>4) Латентная связь: в раскрытии ESG-аспектов в формате Excel приведены количественные показатели по несчастным случаям и болезням</p> | <p>Текстовое описание судебного разбирательства, связанного с рекультивацией и судебных разбирательств с сотрудниками организации</p>                                                                                                                                                                                                                               |

Продолжение таблицы Т.1

| 1                                                | 2                                                 | 3                                                                                              | 4                                                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| China<br>Shenhua<br>Energy<br>Company<br>Limited | Обязательства в отношении<br>рекультивации земель | Латентная связь: в годовом отчете<br>приведено краткое описание и<br>количественные показатели | Текстовое описание условных<br>обязательств, связанных с<br>окружающей средой, с<br>указанием<br>неопределенностей, не<br>позволяющих оценить<br>конечную стоимость<br>восстановительных работ |

Источник: разработано автором с использованием [113-119; 123-126; 130-131; 134-140; 155-167; 218; 221-224; 226-227; 230; 232-239; 243-244; 247].

**Приложение У**  
(информационное)

**Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности  
и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов экологических обязательств**

Таблица У.1 – Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов экологических обязательств

| Наименование                                                                 | Лучшая практика  | Связь                                     | В финансовой отчетности                                                                                                                                                                                                                                                               | В отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                            | 2                | 3                                         | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Оценочные обязательства на случай непредвиденных экологических обстоятельств | TotalEnergies SE | Прямая (ссылка в нефинансовой отчетности) | Раскрытая в примечаниях сумма за 3 года<br>Движение оценочного обязательства за 3 года<br>Описание связанных с экологией событий, в частности судебных разбирательств                                                                                                                 | Ссылка на примечание финансовой отчетности<br>Информация по количественным событиям, связанным с экологией за 3 года, в частности эмиссия газов, показатели, связанные с использованием водных ресурсов, объемы аварийных разливов и прочее<br>Подробное описание различных аспектов, связанных с экологической повесткой<br>Краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные цели компании в части экологии |
| Резерв по обязательству на рекультивацию                                     | ПАО «АК «Алроса» | Косвенная                                 | Выделение рекультивации в качестве ключевого вопроса аудита<br>Изменение резерва в отношении рекультивации за 2 года<br>Описание сущности резервов<br>Описание допущений, в частности ставки дисконтирования<br>Анализ чувствительности по ставке дисконтирования и индексам инфляции | Краткое описание сущности рекультивации<br>Количественные показатели по площади рекультивированных и обработанных земель за 3 года                                                                                                                                                                                                                                                                      |

Продолжение таблицы У.1

| 1                           | 2                    | 3         | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------|----------------------|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Экологические обязательства | ПАО «ГМК «Норникель» | Косвенная | <p>Движение оценочных обязательств за 3 года</p> <p>Подробное описание сущности конкретных экологических обязательств, в частности существенного события - разлива топлива в Норильске, с указанием связанных расходов и возникших обязательств</p> <p>Основные допущения за 3 года в отношении обязательств по восстановлению окружающей среды и экологических резервов, в частности ставка дисконтирования, прогнозируемая дата закрытия рудников, ожидаемый уровень инфляции</p> <p>Расходы на погашение долгосрочных обязательств за 3 года по периодам использования: 2-5 лет, 6-10 лет, 11-15 лет, 16-20 лет, последующие годы</p> | <p>Затраты на охрану окружающей среды: отдельно выделены средства, взысканные в возмещение ущерба, причиненного нарушением природоохранного законодательства</p> <p>Краткая информация по окончании восстановительных работ, связанным с разливом топлива в Норильске, с указанием восстановленных земельных участков</p> <p>Информация по связанным проектам с целью митигации рисков аналогичных тем, что возникли в результате разлива топлива в Норильске</p> <p>Информация по программам и мероприятиям, по которым созданы экологические обязательства, в частности «Серная программа», программа борьбы с загрязнением отходами, мероприятия, направленные на сохранение биоразнообразия, с указанием сумм, направленных на реализацию программы и необходимых для ее реализации</p> <p>Ключевые показатели, связанные с экологическими обязательствами, например, выбросы парниковых газов, потребление электроэнергии, объемы забираемой воды и прочие за период до 5 лет</p> <p>Краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные планы компании в части экологической и климатической повестки</p> |

Продолжение таблицы У.1

| 1                                                                                                  | 2           | 3         | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Оценочные обязательства по обеспечению вывода из эксплуатации, демонтажу и восстановлению объектов | Enel S.p.A. | Латентная | <p>Раскрытие суммы в примечаниях к отчетности за 2 года</p> <p>Движение обязательств за анализируемый год</p> <p>Описание сущности обязательств</p> <p>Разбивка обязательств в отношении рекультивации по периодам использования:</p> <p>в течение 1 года, 1-5 лет, более 5 лет</p> | <p>Финансовые и операционные показатели, связанные с экологическим аспектом, в частности обычная EBITDA для низкоуглеродных продуктов, услуг и технологий, доходы от эксплуатации атомных станций, чистая установленная максимальная мощность и прочее</p> <p>Таблица наиболее существенных по влиянию трендов, включающих в себя экологические аспекты, с указанием продолжительности влияния, связанных материальных тем и связанного GRI</p> <p>Краткосрочные цели и прогресс в их достижении с указанием относительного изменения и данных за анализируемый год</p> <p>Среднесрочные и долгосрочные цели</p> <p>Раскрытие ключевых тем, связанных с экологией, в частности биоразнообразие, использование водных ресурсов, загрязнение воздуха и другие</p> <p>Факты, связанные с экологическим аспектом, и количественные значения, в частности количество проектов по биоразнообразию, эмиссия различных газов, расходы воды, отходы производства, энергоэффективность и другие</p> <p>Факторы воздействия и зависимости от природы и биоразнообразия</p> <p>Анализ экологических рисков и возможностей, в частности использования локальных экосистем, загрязнение воздуха, использование природных ресурсов и другие</p> |

Продолжение таблицы У.1

| 1                                                                                   | 2               | 3                                         | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Оценочные обязательства на закрытие месторождений и восстановление окружающей среды | Rio Tinto Group | Прямая (ссылка в нефинансовой отчетности) | <p>Сумма оценочных обязательств, раскрытая в основных формах отчетности</p> <p>Описание сущности оценочных обязательств, особенностей признания и измерения</p> <p>Изменение оценочных обязательств за 2 года</p> <p>Ключевые оценочные суждения и оценки, включающие ключевые оценочные суждения с примером, наиболее существенные допущения, ключевые неопределенности оценки</p> <p>Анализ чувствительности по ставке дисконтирования за анализируемый год</p> <p>Прогноз использования обязательств в отношении рекультивации по периодам использования:</p> <p>менее 1 года, 1-3 года, 3-5 лет, более 5 лет за 2 года</p> <p>Описание влияния климатических изменений на расходы на закрытие, рекультивацию и окружающую среду</p> <p>Расшифровка структуры расходов на закрытие за 2 года</p> <p>Раскрытие расходов на закрытие по регионам за 2 года</p> | <p>Планы, связанные с рекультивацией до 2025 года и 2030 года</p> <p>Ключевые оценочные значения со ссылками на финансовую отчетность, в том числе издержки на закрытие и восстановление и экологические издержки</p> <p>Описание отсутствия влияния на обязательства в отношении рекультивации экологических изменений, в частности описанных в Парижском соглашении</p> |

Продолжение таблицы У.1

| 1                                                                                                                       | 2         | 3                           | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Оценочные обязательства по выводу активов из эксплуатации и прочие резервы (преимущественно состоящие из рекультиваций) | Shell plc | Прямая (суммы обязательств) | Сумма оценочных обязательств, раскрытая в основных формах отчетности<br>Изменение оценочных обязательств за 2 года<br>Краткий анализ чувствительности с сопоставлением с предыдущим годом по ставке дисконтирования<br>График использования оценочных обязательств, образованных на конец анализируемого года, по периодам использования: 1-5 лет, 5-10 лет, более 11 лет | Краткое описание сущности рекультивации<br>Ссылка на годовой отчет и связанность по суммам обязательств в отношении рекультивации<br>Ссылка на отдельное раскрытие, в рамках которого описаны отдельные операции по выводу активов из эксплуатации с количественными показателями: в частности количество выведенных из эксплуатации скважин, объем проделанных работ |

Источник: разработано автором [192] с использованием [130-131; 139; 155-159; 222-224; 227; 233; 237-239; 243-244].

**Приложение Ф**  
(информационное)

**Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов социальных обязательств**

Таблица Ф.1 – Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов социальных обязательств

| Наименование                                                                                             | Лучшая практика            | Связь     | В финансовой отчетности                                                                     | В отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                        | 2                          | 3         | 4                                                                                           | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Оценочное обязательство на аннуитеты в случае несчастного случая на производстве, болезни и инвалидности | Électricité de France S.A. | Латентная | Раскрытие в составе расшифровки оценочных обязательств по долгосрочным выплатам сотрудникам | В отчете об устойчивом развитии выделено наличие соответствующих политик<br>В раскрытии ESG-аспектов в формате Excel есть следующая информация:<br>Количество несчастных случаев со смертельным исходом, связанных с бизнес-рисками<br>Количество несчастных случаев со смертельным исходом среди сотрудников за 200 000 отработанных часов<br>Количество сотрудников с профессиональными заболеваниями<br>Коэффициент частоты несчастных случаев с работниками<br>Несчастные случаи на производстве (по крайней мере, один потерянный рабочий день)<br>Уровень тяжести несчастных случаев с работниками и прочее |

Продолжение таблицы Ф.1

| 1                                                                                      | 2            | 3         | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|----------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Обязательства по выплатам сотрудникам (состоящие преимущественно из пенсионных планов) | Enel S.p.A.  | Косвенная | Сумма оценочных обязательств, раскрытая в основных формах отчетности<br>Описание сущности и раскрытие по странам<br>Изменение оценочных обязательств и активов плана за 2 года<br>Расшифровка структуры активов по пенсионным планам за 2 года<br>Ключевые актуарные допущения, в частности ставка дисконтирования, темп инфляции, темп роста заработной платы, темп роста расходов на здравоохранение, ожидаемая норма прибыли на активы плана за 2 года<br>Анализ чувствительности на основании описанных ранее допущений, а также дополнительных параметров (изменение срока продолжительности жизни) за 2 года<br>График ожидаемых платежей по пенсионным планам по периодам использования: менее 1 года, 1-2 года, 2-5 лет, более 5 лет за 2 года | Краткая информация по имеющимся пенсионным планам<br>Количество и доля работников, по которым имеется пенсионный план, за последние 3 года<br>Количество сотрудников, выходящих на пенсию в течение следующих 5 лет, 10 лет по категориям, за последние 3 года<br>Информация по пенсионным обязательствам, связанная с уникальными особенностями деятельности экономического субъекта:<br>в результате остановки двух цехов завода около 30% сотрудников вышли на досрочную пенсию или уволились по собственному желанию |
| Пенсионные обязательства                                                               | ПАО «Юнипро» | Косвенная | Сумма оценочных обязательств и их изменения, раскрытая в основных формах отчетности<br>Дополнительное раскрытие изменения как часть прочих статей                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Подробное описание негосударственного плана<br>Выделение суммы обязательств в соответствии с корпоративным планом (часть негосударственного плана)<br>Структура персонала по возрасту и полу за анализируемый год                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |

Продолжение таблицы Ф.1

| 1                        | 2                    | 3                                          | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------|----------------------|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Социальные обязательства | ПАО «ГМК «Норникель» | Прямая (суммы обязательств и наименования) | <p>Суммы социальных обязательств, раскрытие в примечании</p> <p>Движение социальных обязательств за 3 года</p> <p>Планы по использованию начисленных обязательств по периодам использования: 2-5 лет, 6-10 лет, 11-15 лет, 16-20 лет, последующие годы</p> <p>Описание допущений по ставке дисконтирования с сопоставлением за 3 года</p> <p>Описание сущности социальных обязательств с указанием связанных денежных сумм, в частности комплексного плана социально-экономического развития Норильска</p> | <p>Подробное описание сущности проводимых социальных программ, в частности комплексных мер социально-экономического развития Норильска до 2035 года с идентичными финансовой отчетности суммами и наименованиями</p> <p>Денежные и количественные показатели выполнения социальных программ, в частности расходы на социальные программы и льготы, количество участников по основным направлениям программ оздоровления, структура участников Программа «Накопительная долевая пенсия» в разбивке по регионам и прочие программы</p> <p>Описание с количественной оценкой развития регионов присутствия, в частности ключевые проекты и основные направления сотрудничества</p> <p>Общее описание социальной деятельности с денежной и количественной оценками</p> <p>Описание деятельности по взаимодействию с коренными народами с указанием основных направлений деятельности</p> <p>Описание участия в различных проектах в том числе спонсорская поддержка спорта</p> |

Источник: разработано автором [192] с использованием [113-114; 125-126; 130-131; 158-159; 227; 232; 234; 237].

**Приложение X**  
(информационное)

**Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и  
отчета об устойчивом развитии с применением условных обязательств**

Таблица X.1 – Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением условных обязательств

| Наименование                                                                                      | Лучшая практика    | Связь     | В финансовой отчетности                                                                                                                                                | В нефинансовой отчете                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                                                                                 | 2                  | 3         | 4                                                                                                                                                                      | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Условные обязательства, связанные с мировым отраслевым стандартом по управлению хвостохранилищами | Anglo American plc | Косвенная | Краткое описание сущности условных обязательств<br>Указание связанных с условными обязательствами сумм оценочных обязательств в отношении рекультивации хвостохранилищ | Отдельный раздел с описанием связанных с условным обязательством событий<br>Упоминание связанных рисков<br>Количественные показатели по хвостохранилищам<br>Связанная деятельность в отчетном периоде                                                                                                                                                                                                                    |
| Условные обязательства, связанные с изменением климата                                            | ПАО «Юнипро»       | Латентная | Описание с упоминание стратегии до 2060 года<br>Упоминание климатических рисков                                                                                        | Включение целей стратегии до 2060 года в стратегическое направление работы<br>Описание ключевых целей, установленных стратегией, в соответствии с целями устойчивого развития ООН<br>Описание целей по периодам: краткосрочный (до 2025 года), среднесрочный (до 2035 года), долгосрочный (до 2050-2060 годов)<br>Описание деятельности компаний для достижения целей стратегии до 2060 года<br>Информация по ESG-рискам |

Продолжение таблицы Х.1

| 1                                                                                                                             | 2                    | 3         | 4                                                                                                                                                             | 5                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Условные обязательства, связанные с общим влиянием рисков и неопределенностей на финансовое положение и финансовые результаты | ПАО «ГМК «Норникель» | Латентная | Краткое описание отсутствия влияния рисков, связанных с введенными экономическими ограничениями и пандемией COVID-19, в соответствии с ожиданиями руководства | Матрица существенных тем, включающая ESG-риски. Согласно примечанию риск, связанный с Covid-19, подробно раскрывался в 2021 году<br>Риски и возможности, раскрываемые по различным темам, в том числе риски и возможности, связанные с изменением климата<br>Карта значимых рисков компании с изменениями оценок в анализируемом периоде, в том числе риски, связанные с условным обязательством в финансовой отчетности<br>Подробное раскрытие отдельных групп рисков с указанием основных факторов и основных мер по их снижению |

Источник: разработано автором [192] с использованием [113-114; 125-126; 130-131; 158-159; 226; 235].