

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 Роль оценочных значений в обеспечении прозрачности корпоративной отчетности	26
1.3 Классификация оценочных значений, приведенных в Федеральных стандартах бухгалтерского учета	40
Глава 2 Методические аспекты и современная практика формирования и использования оценочных значений	51
2.1 Способы определения величины оценочных значений	51
2.2 Анализ практики применения оценочных значений в финансовой отчетности экономических субъектов.....	65
2.3 Раскрытие оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, в системе корпоративной отчетности.....	77
Глава 3 Направления совершенствования оценочных значений в целях повышения прозрачности отчетности	92
3.1 Предложения по развитию концептуальных подходов определения оценочных значений в системе учета и отчетности	92
3.2 Методические рекомендации по формированию оценочных значений, связанных с обесценением внеоборотных активов.....	103
3.3 Оценочные значения как инструмент реализации принципа связанности финансовой и нефинансовой отчетности	118
Заключение	126
Список литературы	132
Приложение А Пул бухгалтерских оценок в МСФО	173

Приложение Б Классификация оценочных значений согласно приложению к стандарту AU Section 342 «Аудит оценочных значений»	180
Приложение В Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, по связанным категориям финансовой отчетности, к которым относится оценочное значение	182
Приложение Г Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, на основании подкатегорий	184
Приложение Д Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, «по типам»	185
Приложение Е Сравнительный анализ оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО и способы их оценки	186
Приложение Ж Информация по анализируемым компаниям	191
Приложение И Частота использования оценочных значений в консолидированной финансовой отчетности анализируемых компаний	195
Приложение К Практика раскрытия экологических обязательств в отчетности российских и зарубежных компаний за 2021-2022 гг.....	197
Приложение Л Практика раскрытия социальных обязательств в отчетности российских и зарубежных компаний за 2021-2022 гг.....	199
Приложение М Пример расчета приблизительной оценки приведенной стоимости денежных потоков и ценности использования	201
Приложение Н Пример расчета суммы обесценения внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС на основании первого подхода	203
Приложение П Формулы расчета в соответствии со вторым подходом.....	205

Приложение Р Методические рекомендации по расчету отдельных компонентов и статей для определения ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС.....	208
Приложение С Перечень типичных ошибок при расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС.....	213
Приложение Т Практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением оценочных значений и связанных бухгалтерских оценок	217
Приложение У Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов экологических обязательств	223
Приложение Ф Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов социальных обязательств.....	227
Приложение Х Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов условных обязательств.....	230

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 показателей корпоративной отчетности в условиях неопределенности, отсутствия возможности точного измерения их величины или применения оценок прогностического характера, в том числе на основе профессионального суждения, что делает востребованным использование относительно новой категории – «оценочное значение».

Введение в учетную практику оценочных значений в отношении конкретных показателей, отражаемых в отчетности, позволяет решить ряд сложнейших задач, связанных со спецификой формирования их стоимостных оценок, существенно повысить качество раскрываемой информации и расширить временные границы финансовой и нефинансовой отчетности. Способность представления в отчетности наряду с ретроспективными данными информации перспективного характера делает категорию «оценочное значение» в своем роде уникальной.

«Значимость данной категории является высокой не только с точки зрения повышения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и способности отражения влияния ESG-факторов и рисков, связанных с экологической, социальной и корпоративной ответственностью, на финансовую устойчивость и перспективы развития компании» [178, с. 25]. Отражение нефинансовых аспектов деятельности экономических субъектов в учете и их раскрытие в корпоративной отчетности во взаимосвязи с финансовыми показателями существенно повышают ценность отчетной

информации. Происходящие процессы направлены на обеспечение прозрачности как одной из ключевых качественных характеристик отчетной информации. «Возможность количественного измерения нефинансовой информации и влияния ESG-факторов и рисков на деятельность компании и ее финансовые показатели в настоящее время реализуется именно с использованием оценочных значений» [178, с. 29].

Раскрытие потенциала использования оценочных значений в отечественной практике целесообразно осуществлять за счет создания единого пула оценочных значений и их последующей классификации, применения оценочных значений как категории реализации принципа связанности финансовой и нефинансовой отчетности, разработки методических рекомендаций по определению величины конкретных оценочных значений, совершенствования инструментария формирования и использования исследуемой категории. Развитие теоретико-методических положений в части оценочных значений способствует обеспечению прозрачности корпоративной отчетности, что сегодня является мейнстримом всех международных и национальных законодательных инициатив и важнейшим запросом широкого круга заинтересованных сторон.

Степень разработанности темы исследования. Теоретическим и практическим аспектам, связанным с формированием и использованием оценочных значений в международной и отечественной учетно-контрольной практике, посвящены исследования ведущих российских ученых: О.Б. Батуевой, И.Н. Богатой, Р.П. Булыги, 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 изучена 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 определения, систематизации и измерения) и использованием указанной категории в качестве эффективного инструмента интеграции финансовых и нефинансовых показателей в системе корпоративной отчетности, требуют более глубокого исследования в силу недостаточной проработанности.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является развитие теоретических положений, методических и практических рекомендаций по формированию и использованию оценочных значений в отечественной 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 компаний.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методических и практических аспектов формирования и использования оценочных значений конкретных составляющих элементов корпоративной отчетности в целях обеспечения ее транспарентности.

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», формировании единого пула оценочных значений, приведенных в ФСБУ, и расширении их классификации, составлении 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 корпоративной 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 с целью повышения транспарентности корпоративной отчетности, в основу которых положено широкое понимание категории «оценочное значение», интеграция в российскую практику понятия «бухгалтерская оценка», конкретизирующего область применения оценочных значений для финансовой отчетности, и обеспечение связанности показателей финансовой и нефинансовой отчетности.

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 организаций 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. 94-95);

– 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. 52-54; 182-185);

– 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. 89-90; 99-101);

– 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. 121; 124);

– разработаны методические рекомендации по расчету одного из наиболее востребованных оценочных значений – показателя «ценность использования основных средств и нематериальных активов», на основе систематизации и адаптации сложившейся практики (С. 107-117; 208-212).

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 Департамента инвестиций и рынков капитала АО «Кэпт», в частности используется систематизированный перечень оценочных значений и предложенные подходы к их группировке в целях признания в учете и раскрытия в отчетности компаний, а также алгоритм расчета и методические рекомендации по определению ценности использования основных средств и нематериальных активов для подтверждения достоверности расчета суммы обесценения, влияющей на показатели финансовой отчетности. Также компанией применяются механизмы связанности финансовой и нефинансовой отчетности при анализе взаимосвязи показателей корпоративной отчетности клиентов с целью качественной оценки отчетной информации компаний и идентификации ключевых областей для дальнейшей работы. Выводы и основные положения диссертации, применяемые в деятельности 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 7,47 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 248 наименований. Текст диссертации изложен на 231 странице, содержит 35 таблиц, 23 рисунка.

Глава 1

Оценочные значения в системе учета и корпоративной отчетности

1.1 Экономическая сущность оценочных значений в российской и международной учетной практике

Теоретические и методические аспекты учета и отражения в отчетности оценочных значений исследуются в работах российских ученых, таких как К.К. Абдулкеримов [9], О.Б. Батуева [157-158], И.А. Варпаева [12], С.Н. Гришкина [165], Е.М. Евстафьева [159], О.В. Жукова [86], Д.В. Луговский [188], Е.З. Макеева [15; 190], Е.А. Мизиковский [194], А.М. Петров [2], А.Е. Попова [17], О.В. Рожнова [6; 197], И.В. Сафонова [198], И.А. Слободняк [19], Р.А. Тхагапсо [21], Н.Н. Хахонова [23] и других.

Практика применения оценочных значений изучена как отечественными, так и зарубежными учеными, в частности И.В. Бардиной [156], И.Е. Власовой [164], Е.Д. Городиловой [13], Т.Ю. Дружиловской [166-167], Э.С. Дружиловской [168-169], Ж.А. Кеворковой [182], В.Б. Лаврушиной [186], И.А. Лисовской [187], С.С. Малис [245], Г.Н. Мамаевой [182], Т.В. Пащенко [196], Э. Раубенхаймер [244], И.М. Сакер [245], Н.Г. Трапезниковой [187], Д.Д. Уитворт [247], Н. Халлас [238], О.И. Хайруллиной [22], А.О. Харламовой [13], К.У. Шоу [247] и другими.

Вопросы теории и практики аудита оценочных значений раскрыты в работах М.О. Баранчеева [10], И.Н. Богатой [11; 159], И.Г. Карпутовой [172], Т.И. Логвиновой [14], И.Н. Мавлиной [89; 189], Ю.А. Масловой [16], В.Ф. Массарыгиной [193], В.С. Сорокоумова [20], Д.Ш. Усановой [90; 202], С.С. Чикуровой [24], Н.Д. Эриашвили [204] и других.

В российских нормативно-правовых документах, устанавливающих требования по ведению бухгалтерского учета и формированию финансовой

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» [84]	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» [84]
ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» [74]	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» [74]
Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений» [76] (применялось до 2017 года)	Оценочное значение	«приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения» [76]
Д.В. Луговский [188]	Оценочное значение	«вариативный показатель, участвующий в расчете стоимости объекта бухгалтерского наблюдения» [188]
С.С. Чикурова [24]	Оценочное 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» [24]

Продолжение таблицы 1

1	2	3
И.А. Лисовская, Н.Г. Трапезникова [187]	Оценочное значение	«оценочные значения предполагают суждения, основанные на самой последней доступной надежной информации, их применение обусловлено отсутствием возможности получения точной оценки некоторых объектов бухгалтерского учета» [187]
О.Б. Батуева [158]	Оценочное 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» [158]
И.Н. Мавлина [89]	Оценочное 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» [89]
Д.Ш. Усанова [90]	Оценочное 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» [90]
И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева [159]	Бухгалтерская оценка (согласно интерпретации авторов на момент написания статьи бухгалтерская оценка была идентична оценочному 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» [159]

Источник: составлено автором на основании [24; 74; 76; 84; 89-90; 158-159; 187-188].

Анализ экономического содержания и характеристик учетной категории «оценочное значение» позволяет сделать вывод о том, что ее применение обусловлено отсутствием возможности точного определения значения

какого-либо показателя бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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» [159]. Данная позиция подтверждается в работе Е.Д. Городиловой и А.О. Харламовой [13]. Выделенный учеными перспективный характер оценочных значений является базисом для дальнейшего развития бухгалтерского учета и смещения его в сторону прогностической информации. Согласно Т.И. Калачевой, «планирование и оценка событий, которые еще не наступили в хозяйственной деятельности, но наступят с течением времени, являются проблемой оценочных значений» [171], поэтому при формировании оценочных значений особое внимание следует уделять точности и обоснованности их расчета.

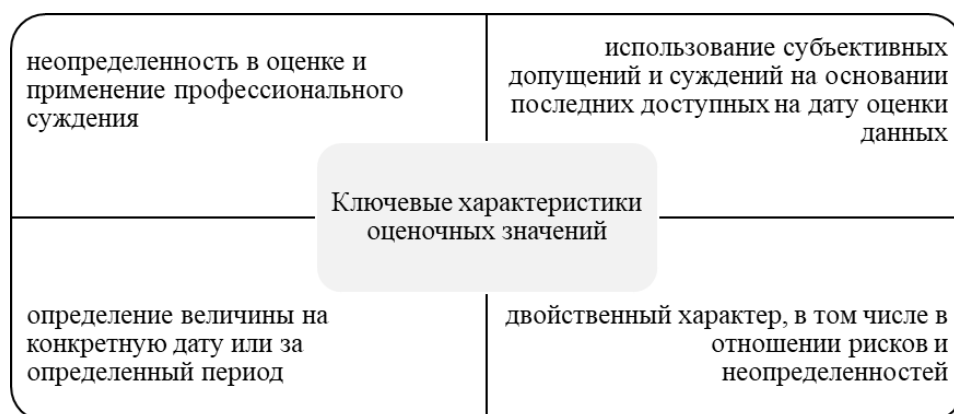
Использование оценочных значений приводит к росту неопределенности в отношении оценки объектов бухгалтерского учета, что снижает надежность измерения их величины и полезность информации, основанной на такой оценке [15]. В таком случае следует учитывать их двойственный характер: с одной стороны, использование оценочных значений с высоким уровнем неопределенности может снизить достоверность, точность и полезность информации [28], с другой стороны, обоснованное применение оценочных значений позволяет отразить влияние ряда рисков, например, риска убытков, тем самым сигнализируя пользователям отчетности о возможных изменениях доходности и экономических выгод в будущем [157]. Данный подход разделяет В.Б. Лаврушина [186]. Т.А. Зайдель подчеркивает риск сознательного искажения руководством компания оценочных значений с целью достижения необходимых результатов деятельности [246]. 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» [185]. Следовательно, снижение неопределенности 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 «может потребоваться пересмотр оценочных значений по мере поступления дополнительной информации» [187]. В ряде случаев при формировании оценочного значения используются непрерывно изменяющиеся предпосылки, 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» [157]. Определение величины оценочных значений, как правило, осуществляется на конкретную дату или за определенный период и учитывает доступность информации.

Таким образом, по итогам анализа приведенных в российской научной литературе положений в части определения категории «оценочное значение» следует выделить ключевые характеристики данного понятия, приведенные на рисунке 1. Неопределенность в оценке и связанный с ней субъективизм являются характеристиками любого оценочного значения. Минимизация субъективизма возможна за счет разработки методических рекомендаций по расчету конкретных видов оценочных значений и обобщения лучших практик использования исследуемой категории [27].



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Ключевые характеристики оценочных значений

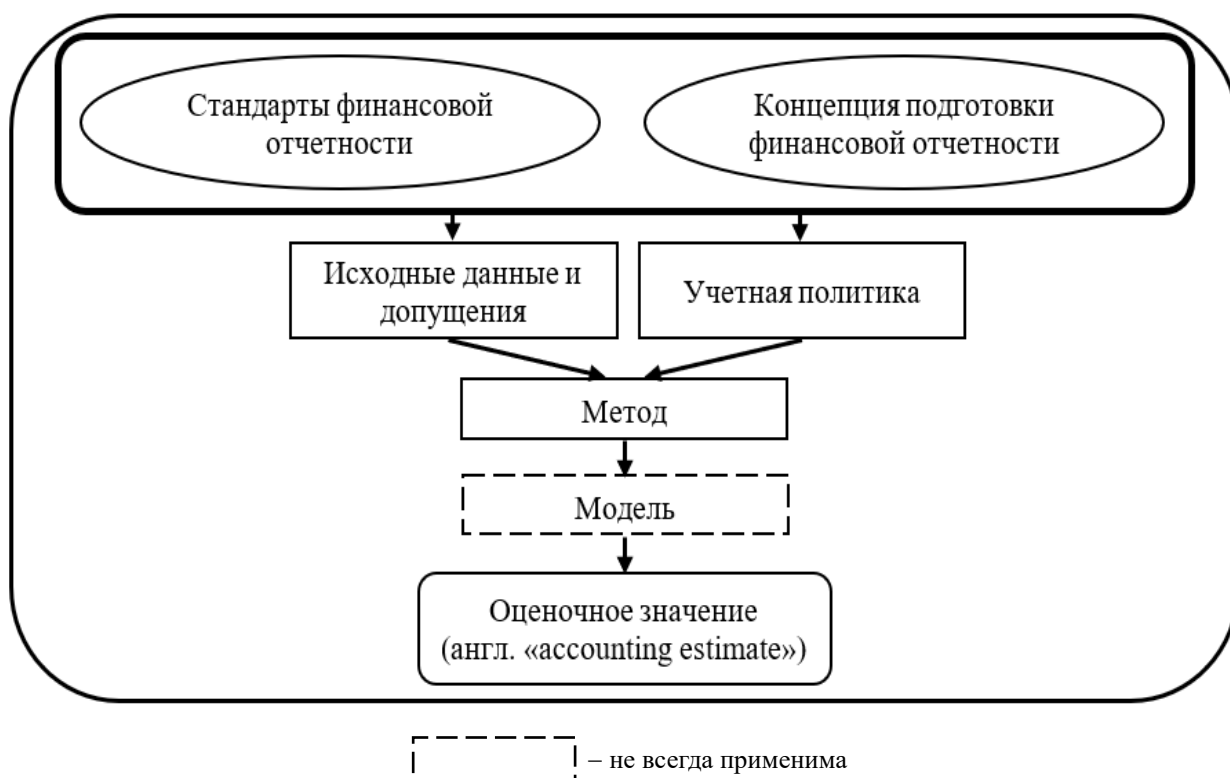
В рамках развития бухгалтерского учета следует рассматривать подходы, принятые в стандартах аудита, «для поддержания единства, целостности и стабильности системы» [27]. Регулирующим стандартом является Международный стандарт аудита (далее – МСА) 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» [29]. 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») [29]. Данная категория в оригинальном документе называется «бухгалтерская оценка» (англ. «accounting estimate»), но переводится как «оценочное значение» [29]. При этом в определении подчеркивается ее денежная составляющая, что приводит к противоречию в понимании сущности в российской практике бухгалтерского учета и в стандартах 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» [29];

- «модель (англ. «model») – вычислительный процесс или инструмент, используемый в рамках метода» [29];
- «допущения (англ. «assumptions») – суждения на основе имеющейся информации» [29];
- «исходные данные (англ. «data») – информация, которая может быть получена непосредственно путем наблюдений или от внешней стороны организации» [29].

Расчет оценочного значения (англ. «accounting estimate») осуществляется с учетом требований принятой в компании концепции подготовки финансовой отчетности, исходных данных и допущений, метода, а в ряде случаев – модели. Выбор метода основывается на применимой концепции и стандартах финансовой отчетности [29], а также зависит от доступности исходных данных и особенностей учетной политики экономического субъекта. На рисунке 2 показан процесс формирования оценочного значения (англ. «accounting estimate») в соответствии с МСА 540.



Источник: составлено автором по материалам [29].

Рисунок 2 – Процесс формирования оценочного значения (англ. «accounting estimate») в соответствии с МСА 540

При данном подходе модель может не использоваться, что обусловлено возможностью определения величины оценочного значения в рамках метода, не требующего построения модели, например, на основании текущих рыночных цен, цен по недавно проведенным операциям.

При формировании показателей оценочных значений следует учитывать отмеченные научным сообществом проблемы с точки зрения их аудита. 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 существенного искажения ее показателей» [89]. 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» [89].

По мнению В.С. Сорокоумова, в ходе проверки оценочных значений возникает ряд проблем:

- «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» [20].

С целью повышения качества аудита исследуемой категории Т.И. Логвинова предлагает «разработать детальные методические руководства в отношении оценочных значений» [14], 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» [172]. Для имплементации указанных мер рекомендуется осуществить их конкретизацию в результате разработки соответствующих процедур.

Таким образом, развитие оценочных значений является важным вопросом в учетно-контрольной практике. 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. Подготовка рекомендаций для отдельного оценочного значения является трудоемкой задачей. Наличие методических рекомендаций, разработанных с учетом их типизации и обобщения лучших практик, значительно упростит процесс формирования и использования исследуемой категории.

В Международных стандартах финансовой отчетности категорией, сопоставимой с оценочным значением, является «бухгалтерская оценка» (англ. «accounting estimate»). Ключевым стандартом, регламентирующим порядок учета и раскрытия информации об изменениях в бухгалтерских оценках, является МСФО (IAS) 8 [32].

В редакции МСФО (IAS) 8 до 2021 года отсутствовало четкое трактование понятия «бухгалтерской оценки», а одним из примеров являлся срок полезного использования, не измеряемый в денежном выражении. Введенное в МСФО (IAS) 8 определение «бухгалтерской оценки» акцентировало внимание на денежном содержании категории. 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. Учетная политика может требовать, чтобы данные статьи представлялись в денежных суммах, которые нельзя наблюдать непосредственно и вместо этого должны быть оценены. В подобных случаях организация разрабатывает бухгалтерские оценки для достижения поставленной цели, установленной в учетной политике» [32]. 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 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»)» [32]. Пример первых методов представлен в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» при расчете оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки [58]. Пример вторых – в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» при определении справедливой стоимости активов или обязательств [62].

При переводе понятия «measurement technique» существует несоответствие между МСФО, в которых указанное словосочетание переводится как «метод оценки», и МСА, перевод в которых – «методика оценки». Унификация перевода позволит сформировать единый понятийный аппарат бухгалтерского учета и аудита в отношении исследуемой категории.

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» [32]	МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» [29]
Метод оценки (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 [29; 32].

В ФСБУ, регламентирующих использование оценочных значений (ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [68] и ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» [74]) приведенные в таблице 2 категории отсутствуют. При сравнении сущности терминов «бухгалтерская оценка» (англ. «accounting estimate») в других

зарубежных стандартах (например, AS 2501 «Аудит оценочных значений, включая определение справедливой стоимости» [237]) и «оценочное значение» в ФСБУ существенные отличия не наблюдаются: основное внимание уделяется неопределенности в оценке. По итогам сопоставления положений ФСБУ, МСФО и МСА следует, что в российской практике ключевым аспектом является наличие неопределенности в оценке, в МСФО и МСА дополнительно делается акцент на денежном выражении. В результате оценочные значения в трактовке ФСБУ выступают более широкой категорией, чем бухгалтерская оценка в МСФО и МСА.

Таким образом, по итогам проведенного анализа следует, что:

- сущность категории «оценочное значение» в ФСБУ шире «бухгалтерской оценки» в МСФО и МСА, что обусловлено уточнением понятия в международной учетно-контрольной практике. 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 текущей 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 целью унификации категорий в российской и международной практике и создания единого понятийного аппарата существует необходимость уточнения ключевых формулировок, относящихся к бухгалтерским оценкам и используемых при переводе МСФО и МСА, что обозначено в Распоряжении Правительства Российской Федерации [27].

1.2 Роль оценочных значений в обеспечении прозрачности корпоративной отчетности

Современная стадия развития учетно-контрольного инструментария характеризуется применением оценочных значений в системе корпоративной отчетности экономических субъектов, выступающей важным информационным ресурсом для широкого круга стейкхолдеров.

Согласно действующим положениям, законодательно закрепленное определение понятия «корпоративная отчетность» отсутствует. С целью выявления сущности и состава корпоративной отчетности проведен анализ научных трудов ведущих отечественных авторов.

Экспертами выделяется два взаимодополняющих подхода к определению корпоративной отчетности в научном сообществе:

- как совокупность финансовой и нефинансовой отчетности;
- как система взаимосвязанных показателей [1].

Учеными научной школы Финансового университета корпоративная отчетность рассматривается как «система отчетных форм и база данных финансовой и нефинансовой информации, характеризующей деятельность экономического субъекта по разным направлениям, с целью удовлетворения информационных запросов широкого круга стейкхолдеров» [1]. Цифровую модель корпоративной отчетности предлагает И.В. Сафонова, определяя ее как набор инструментов структурированных данных и их интерфейсов в рамках информационной экосистемы компании [200]. И.В. Алексеева и Р.Г. Осипова рассматривают корпоративную отчетность как комплекс отчетов о результатах и перспективах деятельности организации [152]. Данную позицию разделяет Н.В. Малиновская, которая определяет корпоративную отчетность через развитие интегрированной отчетности [192].

На основании систематизации точек зрения на определение категории «корпоративная отчетность» М.А. Вахрушина и А.А. Толчеева пришли к выводу, что корпоративная отчетность включает в себя данные финансовой,

налоговой, статистической, внутрифирменной отчетности и нефинансовой отчетности, состоящей из отчета в области устойчивого развития, социального отчета и экологического отчета [161]. По мнению М.А. Вахрушиной и Н.В. Малиновской, существует «три вида корпоративной отчетности: финансовая отчетность, интегрированная отчетность и отчетность в области устойчивого развития» [162]. В авторской классификации корпоративной отчетности А.Х. Курмановой выделен классификационный признак «назначение и содержание», согласно которому корпоративная отчетность состоит из интегрированной, финансовой и нефинансовой отчетности [183]. Так как интегрированная отчетность «содержит финансовую и нефинансовую информацию о бизнес-модели и стратегии развития компании» [183], то в качестве составляющих корпоративной отчетности целесообразно выделить финансовую отчетность и нефинансовую отчетность.

Таким образом, корпоративная отчетность является интегрированной системой отчетов, раскрывающих различные аспекты деятельности организации, и включает в себя финансовую и нефинансовую информацию. Требования к информации в корпоративной отчетности раскрыты в работах Л.А. Чайковской [203] и И.В. Сафоновой [200], среди которых базовым выделяется «транспарентность» («прозрачность»).

В научном сообществе отсутствует общепринятое определение транспарентности, понятие используется во многих областях. В рамках данного исследования рассматривается транспарентность корпоративной отчетности. Среди авторских трактовок стоит выделить определение В.М. Игумнова: «транспарентность – 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» [88]. О.В. Рожнова и Д.М. Макушкина трактуют транспарентность как «политику организации в части раскрытия информации, заключающуюся в составлении и доведении до всех заинтересованных лиц всей значимой

информации о ее деятельности» [191]. Д.И. Гунин при определении прозрачности подчеркивает важность «информированности заинтересованных сторон о деятельности объекта и ее результатах» [87]. 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» [191].

Следует отметить, что категории достоверность (правдивость) отчетности и прозрачность не являются синонимичными, но взаимосвязаны. Достаточный уровень прозрачности информации позволяет заинтересованным пользователям сформировать более качественное, а следовательно, с высокой степенью достоверное представление о положении, результатах и перспективах деятельности экономических субъектов.

По 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» [88]. 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» [88], в отношении прозрачности финансовой отчетности – только «о сведениях, которые необходимы для вынесения обоснованного суждения о ее финансовом положении и результатах деятельности» [88], 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 [243]. М.А. Вахрушина определяет прозрачность как «достоверность, ясность и легкопроверяемость сведений о чем-либо; отсутствие секретности» [163]. Согласно О.В. Рожновой «качественными характеристиками прозрачной информации являются ясность (понятность), достоверность, полнота, существенность, проверяемость, актуальность» [7]. И.В. Сафонова выделяет следующие ключевые характеристики информационной прозрачности: «актуальный, прогностический, риск-ориентированный характер данных» [199-200]. К.Э. Алышова отмечает, что «прозрачная отчетность должна быть достоверной и содержать доступную, своевременную, целостную информацию» [153]. Согласно выделенным позициям авторов, ключевыми характеристиками прозрачной информации являются:

- достоверность, полнота, целостность, актуальность и проверяемость;
- прогностический характер;
- ценностный характер;
- риск-ориентированность.

Роль оценочных значений в обеспечении прозрачности корпоративной отчетности следует рассматривать с учетом приведенных характеристик.

Э. Альбрехт и М. Гленденинг [235] указывают на способность оценочных значений 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 [159], Н.Н. Хахоновой [23], Е.З. Макеевой и Т.Н. Кузьминовой [190], Т.И. Логвиновой [14]. Важность прогностической информации в финансовой отчетности отмечена в Распоряжении Правительства Российской Федерации [27].

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 [47]), который стал неотъемлемой частью российской учетной практики после введения в действие ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 14/2022. Внедрение обязательных требований по проверке внеоборотных активов на предмет их обесценения увеличило частоту применения связанных оценочных значений.

Прогностический характер оценочных значений с одновременным ростом масштабов использования (выделенным в статье Э. Раубенхаймер [244]), увеличивает ценность отчетной информации для инвесторов и кредиторов, которых интересуют перспективы деятельности экономического субъекта, что делает исследуемую категорию одним из ключевых инструментов повышения прозрачности отчетности.

Значительная часть оценочных значений участвует в формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности и, как следствие, оказывает влияние

на показатели деятельности экономического субъекта. В работе В.Б. Лаврушиной рассмотрена взаимосвязь оценочных значений и финансовых коэффициентов и отмечено существенное воздействие данной категории на структуру баланса и результаты финансовой деятельности [186]. 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») [245]. Поэтому для пользователей отчетности важно понимать, как использование конкретных оценочных значений повлияло на значения финансовых коэффициентов, отражающих 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 в диссертации проведен анализ влияния наиболее часто используемых видов и подкатегорий оценочных значений [11; 157; 190; 238]: сумма амортизации основ средств (далее – ОС) и нематериальных активов (далее – 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 – на значения финансовых коэффициентов. Дополнительно рассмотрены виды исследуемой категории, связанные с ОС и НМА: сумма обесценения, ликвидационная стоимость, справедливая стоимость, право пользования активом, обязательство по аренде. Выделение указанных статей финансовой отчетности обусловлено их

значимостью для значительной части организаций, а также большим количеством и высокой частотой применения оценочных значений при определении величины ОС и НМА. Также исследованы оценочные значения, приведенные в ПБУ 21/2008 как в ключевом ФСБУ, регламентирующим отражение в учете и отчетности их изменения: резерв по сомнительным долгам и резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов [74] (резерв под обесценение запасов), являющиеся оценочными резервами.

Анализ основан на изучении влияния оценочных значений на значения следующих финансовых 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.

На основании анализа изменений показателей, используемых в формулах расчета соответствующих финансовых коэффициентов, изучено влияние оценочных значений на значения коэффициентов, представленное в таблице 3.

Таблица 3 – Анализ влияния оценочных значений на значения финансовых коэффициентов экономического субъекта

Оценочное значение	Финансовые коэффициенты			
	Ликвидность	Рентабельность	Оборачиваемость	Финансовая устойчивость
1	2	3	4	5
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	

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5
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 1 – Оказывает прямо пропорциональное влияние на финансовый(ые) коэффициент(ы). 2 – Оказывает обратно пропорциональное влияние на финансовый(ые) коэффициент(ы). 3 – Не участвует в расчете финансового(ых) коэффициента(ов). * Анализ оборачиваемости проводился на основании следующих коэффициентов: – резерв по сомнительным долгам – коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности; – резерв под снижение стоимости запасов, чистая стоимость продажи запасов, справедливая стоимость запасов – коэффициент оборачиваемости запасов, если учитывать в числителе себестоимость проданной продукции; – 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. Прямая взаимосвязь условных обязательства и финансовых коэффициентов отсутствует. Прочие оценочные значения, приведенные в таблице 3, 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.

Ряд оценочных значений оказывает косвенное влияние на финансовые коэффициенты. Например, прямая связь ликвидационной стоимости и значений коэффициентов рентабельности или оборачиваемости отсутствует. Ликвидационная стоимость влияет на сумму ежегодных

амортизационных отчислений, поэтому ее рост снижает сумму амортизационных отчислений, в результате рентабельность увеличивается. При этом изменение значения коэффициента оборачиваемости активов, рассчитываемого 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 значения коэффициента оборачиваемости активов по сравнению с отсутствием изменения ликвидационной стоимости (в случае неизменности суммы выручки).

Отдельные оценочные значения оказывают разнонаправленное влияние на значения финансовых коэффициентов. Такими оценочными значениями являются право пользования активом и обязательство по аренде, которые формируются 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 общей стоимости активов. 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.

Таким образом, большинство оценочных значений оказывают влияние на показатели финансовой отчетности, используемые при расчете значений финансовых коэффициентов. Однако такое влияние в ряде случаев не сказывается на реальной эффективности деятельности субъекта. Например, увеличение амортизационных отчислений снизит рентабельность по чистой прибыли, при этом 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.

Прогностический характер оценочных значений и их взаимосвязь с финансовыми коэффициентами позволяет заинтересованным сторонам более достоверно оценить перспективы деятельности организации, что подтверждает востребованность использования исследуемой категории в процессе ведения бухгалтерского учета и при формировании финансовой отчетности для удовлетворения запроса стейкхолдеров.

Нефинансовая информация о деятельности экономического субъекта активно интегрируется в корпоративную отчетность. 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 повышает прозрачность отчетности, обеспечивая сбалансированность, целостность и ценностный характер данных. Обеспечение выделенных характеристик возможно за счет подробного представления ряда оценочных значений в отчете об устойчивом развитии и прочих отчетах и осуществления связи с финансовой отчетностью. Это оптимизирует объем раскрытия таких 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 используется исследуемая категория.

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 формирования информации о влиянии нефинансовых показателей в финансовом измерении.

«Соответствие, насколько это возможно, данных и допущений при раскрытии информации, связанной с устойчивым развитием, данным и допущениям, используемым в финансовой отчетности организации» [241]

является важной предпосылкой при формировании нефинансовой отчетности, так как повышает последовательность при составлении корпоративной отчетности и способствует интеграции нефинансовых показателей в финансовую отчетность. Раскрытие нефинансовой информации, вероятно, будет основываться на ценностно-риск-ориентированном подходе при единых допущениях и будет требовать применения оценочных значений.

Используемые в Международных стандартах раскрытия информации об устойчивом развитии (англ. «IFRS Sustainability Disclosure Standards») и в МСФО (IAS) 8 общие категории: неопределенность измерений (англ. «measurement uncertainty»), техники измерения (англ. «measurement techniques») и допущения (англ. «assumptions») [32], – подтверждают как связанность Международных стандартов раскрытия информации об устойчивом развитии (англ. «IFRS Sustainability Disclosure Standards») и МСФО, так и взаимосвязь ESG-аспектов и оценочных значений.

Возможность по раскрытию количественной информации в отношении нефинансовых показателей в формате точечного значения или диапазона значений [241] 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 представляет отраслевая диверсификация раскрытий [242], на основании которой может быть осуществлена группировка специфичных оценочных значений по отраслям.

Значимость раскрытия нефинансовой информации подчеркнута в проекте Стандарта отчетности об устойчивом развитии Министерства экономического развития Российской Федерации [85], в информационных письмах Банка России [113-115] и в Международных стандартах раскрытия информации по устойчивому развитию (англ. «IFRS Sustainability Disclosure Standards») [241-242]. Перечень показателей отчетности об устойчивом развитии с описанием методологии их расчета, приведенный в стандарте [85],

указывает на необходимость раскрытия количественной информации в отчете об устойчивом развитии. Рекомендованная Банком России «оценка значимости ESG-факторов, рисков и возможностей» [115] формирует потребность в расчете 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 финансовой отчетности. Одной из характеристик такой информации должна быть 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. Данный подход будет способствовать развитию применения оценочных значений в корпоративной отчетности для отражения влияния нефинансовых факторов на финансовые показатели.

Из проекта Стандарта отчетности об устойчивом развитии [85] и информационного письма Банка России № ИН-06-28/96 [115] следует, что нефинансовая информация включает в себя ESG-риски. Согласно О.В. Жуковой «нефинансовые обязательства позволяют нивелировать риски в бухгалтерской (финансовой) отчетности и являются одним из инструментов установления связи бухгалтерской (финансовой) отчетности и нефинансовой отчетности» [86]. И.Н. Богатая и Е.М. Евстафьева в качестве особенностей оценочных значений выделяют учет рисков и неопределенностей [159]. В то же время отмеченные Н.Д. Эриашвили [204], С.С. Чикуровой [24], В.В. Лаврушиной [186], И.Н. Мавлиной [189] риски, связанные с использованием и раскрытием оценочных значений, в том числе риск

искажения финансовой отчетности, подтверждают двойственный характер оценочных значений в отношении рисков.

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. Ключевыми метриками риска являются его вероятность и величина ущерба при реализации, в зависимости от которых 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» [68]. 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 транспарентность отчетной информации и увеличить осведомленность заинтересованных сторон о количественных эффектах в случае реализации рисков в будущем.

Таким образом, на основании проведенного анализа сделаны следующие выводы:

- прогностический характер оценочных значений, позволяющий сформировать у заинтересованных сторон мнение о перспективах деятельности организации, и возможность осуществления оценки нефинансовых показателей делают оценочные значения важным инструментом связанности финансовой и нефинансовой информации в корпоративной отчетности;

- расширение применения оценочных значений позволит заинтересованным пользователям сформировать более реальное представление относительно расчетной эффективности деятельности экономического субъекта, являющейся индикатором перспектив функционирования организации;

- 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. Подробное раскрытие в корпоративной отчетности особенностей расчета конкретных оценочных значений обеспечит снижение рисков, связанных с их применением.

1.3 Классификация оценочных значений, приведенных в Федеральных стандартах бухгалтерского учета

Классификация приведенных в ФСБУ видов оценочных значений позволит сформировать более полное представление в профессиональном сообществе о данной категории и возможностях ее использования. В российской практике оценочные значения раскрываются в ряде стандартов, единый пул отсутствует. В международных стандартах бухгалтерского (финансового) учета и аудита, а именно в МСА 540, выделен ряд примеров оценочных значений [29]. Они часто встречаются в практической деятельности организаций, поэтому составители отчетности обладают достаточным пониманием по формированию и использованию большинства из них. Активное развитие практики применения оценочных значений в значительной степени способствует расширению их перечня. На основании анализа положений ФСБУ сформирован пул видов оценочных значений, представленный в таблице 4.

Таблица 4 – Пул оценочных значений, раскрываемых в ФСБУ

ФСБУ	Оценочные значения*
1	2
ПБУ 2/2008 [67]	Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание, гарантийный ремонт созданного объекта и другое) [67] (далее – оценочное обязательство по предвиденным затратам)
ПБУ 8/2010 [68]	Ставка дисконтирования [68] Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами [68] Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями (далее – оценочное обязательство по гарантиям) [68] Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам [68] (далее – оценочное обязательство по ЗУД) Оценочное обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств, оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов [68] (далее – оценочные обязательства по ремонтам) Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности [68] (далее – оценочное обязательство по реструктуризации) Условный актив/обязательство [68]
ПБУ 10/99 [70]	Резерв под обесценение финансовых вложений [70] (далее – резерв по ФВ) Резерв по сомнительным долгам [70]
ПБУ 16/02 [71]	Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации [71] (далее – оценочное обязательство по пособиям) Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора [71]
ПБУ 18/02 [72]	Отложенный налоговый актив/обязательство [72]
ПБУ 19/02 [73]	Резерв по ФВ [73]

Продолжение таблицы 4

1	2
ПБУ 21/2008 [74]	Срок полезного использования основного средства [74] Оценка поступления БЭВ [74] Резерв по сомнительным долгам [74] Срок полезного использования нематериального актива [74] Гудвил [74] Резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов [74]
ПБУ 24/2011 [75]	Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды [75] Обязательство организации, возникающее в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами [75] Обязательство организации в отношении рекультивации земель [75] (далее – обязательство по рекультивации) Обязательство организации в отношении ликвидации зданий, сооружений, оборудования [75] Сумма обесценения поисковых активов [75] Чистая стоимость продажи запасов [75] Справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг [75]
ФСБУ 5/2019 [78]	Резерв под обесценение запасов [78] Справедливая стоимость запасов [78]
ФСБУ 6/2020 [79]	Оценка поступления БЭВ [79] Срок полезного использования основного средства [79] Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды (далее – оценочное обязательство по демонтажу) [79] Справедливая стоимость основных средств [79] Ликвидационная стоимость объекта основных средств [79] Сумма обесценения основного средства [79]
ФСБУ 14/2022 [80]	Срок полезного использования нематериального актива [80] Оценка поступления БЭВ [80] Гудвил [80] Справедливая стоимость нематериального актива [80] Ликвидационная стоимость объектов нематериальных активов [80] Сумма обесценения нематериального актива [80]
ФСБУ 25/2018 [81]	Оценочное обязательство по восстановлению окружающей среды [81] Справедливая стоимость предмета аренды [81] Обязательство по аренде [81] Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды, оценочное обязательство по перемещению предмета аренды, оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды [81] (далее – оценочные обязательства, связанные с предметом аренды) Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды [81] Чистая стоимость инвестиции в аренду [81] Право пользования активом [81]
ФСБУ 26/2020 [82]	Оценочное обязательство по демонтажу [82] Справедливая стоимость передаваемых/приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг [82] Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации [82] Расчетная стоимость полученных ценностей [82] Сумма обесценения капитальных вложений [82]
ФСБУ 28/2023 [83]	Справедливая стоимость активов, оказавшихся в излишке [83]
* Перечень не является исчерпывающим.	

Источник: составлено автором на основании [67-68; 70-75; 78-83].

Отдельные оценочные значения, выделенные в таблице 4, используются одновременно в нескольких Федеральных стандартах бухгалтерского учета. Перечень бухгалтерских оценок в МСФО приведен в приложении А.

На основании анализа положений стандартов на предмет использования оценочных значений и бухгалтерских оценок, приведенных в таблице 4 и приложении А, следует, что в российской практике конкретные виды исследуемой категории чаще упоминаются в ПБУ 8/2010, ПБУ 21/2008, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 25/2018, в международной практике – 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 «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» [62].

С целью систематизации оценочных значений проанализированы имеющиеся подходы к классификации, приведенные как в нормативно-правовых документах, так и в научных публикациях.

В стандарте AS 2501 «Аудит оценочных значений, включая определение справедливой стоимости» [237] виды оценочных значений не указаны. В предшествующем стандарте AU Section 342 «Аудит оценочных значений» [236] Комитет по надзору за отчетностью публичных компаний (PCAOB) 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.

Разработанная авторская классификация учитывает более широкий перечень оценочных значений относительно стандарта AU Section 342 [236]. Классификация приведена в приложении В.

Преимущественно конкретные оценочные значения, согласно классификации в приложении В, относятся к основным средствам и нематериальным активам, аренде (лизингу), а также прочим оценочным обязательствам. Высокие неопределенности, связанные с расчетом балансовой стоимости основных средств и нематериальных активов в результате использования исследуемой категории, подтверждаются в статье Н. Халлас, согласно которой наиболее часто используемым экономическими субъектами видом оценочного значения является сумма амортизации [238].

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» [47]. Неопределенность возмещаемой суммы связана с неопределенностью ее величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и ценности использования, которые представляют собой оценочные значения. Определение возмещаемой суммы является одной из наиболее трудоемких задач для составителей отчетности, что обусловлено большим объемом расчетов (ее следует определять для каждого ОС и НМА или для каждой единицы, генерирующей денежные средства, по которым на конец отчетного периода имеются признаки обесценения) и сложностью определения ее величины. Это приводит к необходимости формирования и постоянной актуализации методических рекомендаций по расчету справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и ценности использования с учетом требований ФСБУ и законодательства Российской Федерации.

Классификация оценочных значений в действующих российских нормативно-правовых документах, в частности стандартах, отсутствует. В ранее действующем (до 2005 года) Стандарте аудиторской деятельности

«Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете» приведены классификационные критерии «в зависимости от техники расчета: простые и сложные, и в зависимости от времени расчета: текущие и отчетные» [77]. Согласно стандарту «сложные оценочные значения рассчитываются на основе нескольких показателей, с использованием специальных прогнозов» [77]. 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 при ведении учетных регистров, отчетные – на отчетную дату [77]. Повышение вычислительных мощностей, анализ больших данных позволяют расширить перечень оценочных значений, рассчитываемых не только на отчетную дату. Такие виды могут быть расклассифицированы в состав текущих оценочных значений.

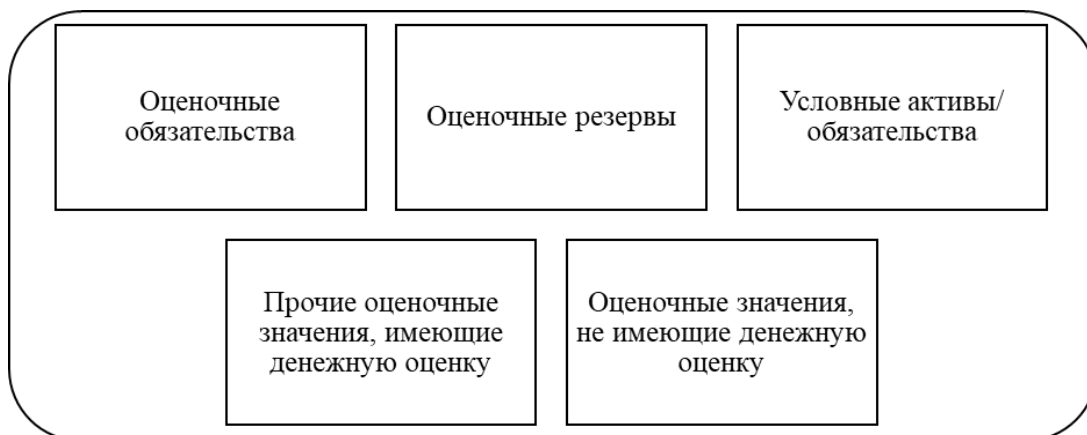
В научной литературе существуют различные подходы к классификации оценочных значений, среди которых следует отметить авторскую классификацию Д.Ш. Усановой. Автор выделяет следующие классификационные признаки: «по степени зависимости, по степени обязательности раскрытия в отчетности, по объекту оценки, по признаку постоянства, по типу измеряемых объектов, по представлению в финансовой (бухгалтерской) отчетности, по способу определения» [202]. Предлагаемый Д.Ш. Усановой классификационный признак «по признаку постоянства» [202] является достаточно условным, так как зависит от специфики операционной деятельности экономического субъекта. Например, в одной организации срок полезного использования ОС может пересматривать один раз в год, в другой – каждый месяц, что может быть обусловлено частым изменением естественных условий эксплуатации. Поэтому применение рассматриваемого классификационного признака зависит от специфики конкретной организации.

Подход к классификации оценочных значений на основе группировки классификационных признаков с целью «систематизации данных об оценочных значениях и их изменениях» [158] предложила О.Б. Батуева. В качестве существенных признаков автором выделены следующие: «состав, объект оценки, характер применения, период отражения, раскрытие информации в бухгалтерской отчетности, характер влияния» [158]. Собственную 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» [89].

Одним из наиболее значимых классификационных признаков является «состав», который, согласно О.Б. Батуевой, включает в себя «оценочные резервы, оценочные обязательства, сроки полезного использования, отсроченные налоги и будущие экономические выгоды» [158]. Согласно И.Н. Мавлиной по признаку «состав» следует выделить следующие оценочные значения: «оценочные резервы, амортизационные отчисления, начисленные доходы, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности, убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров» [89]. Приведенные учеными группы оценочных значений в рамках рассматриваемого признака не учитывают некоторые виды. В частности, нельзя определить группу 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.

Классификация оценочных значений на основании авторского признака «по подкатегориям» позволит дифференцировать оценочные значения, что упростит дальнейшее их формирование и использование составителями

отчетности, и расширит перечень учитываемых видов исследуемой категории. Предлагаемые подкатегории представлены на рисунке 4.



Источник: составлено автором [173, с. 147].

Рисунок 4 – Авторские подкатегории оценочных значений

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.

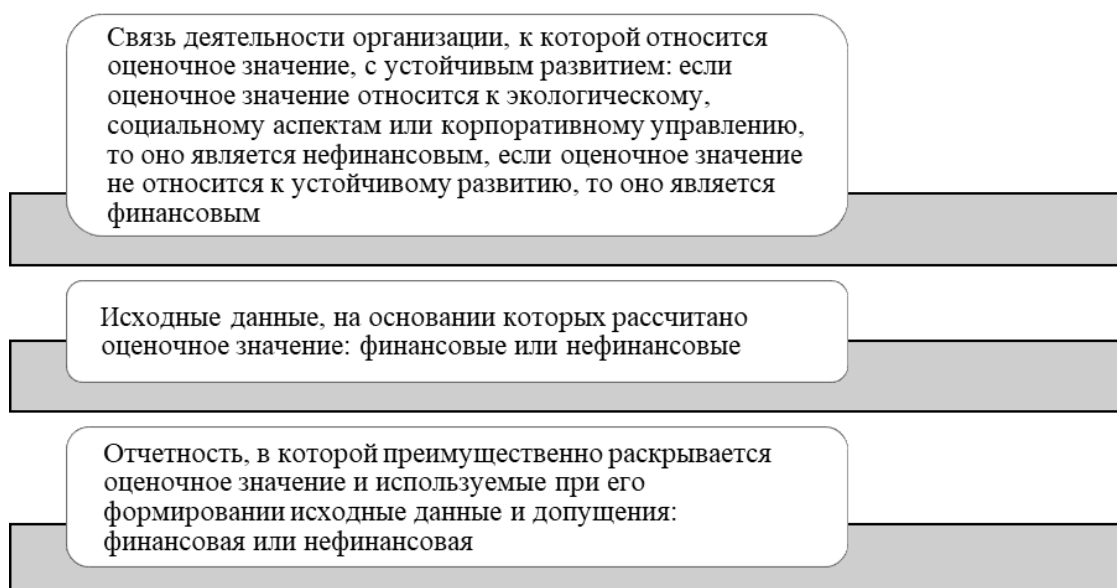
В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [26] оценочные обязательства отражаются на 96 счете «Резервы предстоящих расходов». Оценочные значения, являющиеся оценочными резервами, отражаются на счетах 14 «Резервы под снижение стоимости материальных 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» [86]. 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 отражаются только в пояснениях к финансовой отчетности и в нефинансовой отчетности. Условные обязательства и условные активы раскрываются только в пояснениях к финансовой отчетности. В то же время использование условных обязательств и условных активов является важной частью финансовой и корпоративной отчетности в целом, так как представляет собой одну из основных возможностей для повышения транспарентности отчетной информации и удовлетворения требований большего числа стейкхолдеров.

Представленные в ФСБУ правила и принципы формирования, использования и раскрытия информации в отношении оценочных значений относятся к финансовой отчетности. Возрастающая роль нефинансовой отчетности и важность применения оценочных значений в процессе гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности указывают на необходимость расширения практического применения исследуемой категории. Классификация оценочных значений позволит упорядочить процесс их использования в корпоративной отчетности. Для этого предлагается сгруппировать оценочные значения, разделив их на финансовые, нефинансовые и смешанные. Критерии распределения оценочных значений на финансовые, нефинансовые и смешанные («по типам») приведены на рисунке 5. Примеры конкретных видов, распределенных в соответствии с предложенной классификацией, приведены в приложении Д.



Источник: составлено автором [173, с. 148].

Рисунок 5 – Критерии классификации оценочных значений «по типам»

Ряд оценочных значений является смешанным. Примером является оценочное обязательство по демонтажу, 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, являются финансовыми, 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» [173, с. 149].

«Выделенные классификационные признаки могут быть объединены в классификационную схему, способствующую пониманию основных характеристик и связанных категорий финансовой отчетности, к которым относится оценочное значение» [173, с. 151]. Классификационная схема представлена на рисунке 6.



Источник: разработано автором [173, с. 151].

Рисунок 6 – Классификационная схема оценочных значений в ФСБУ

Приведенная классификационная схема способствует определению экономической сущности большинства оценочных значений. Например, оценочное обязательство по демонтажу представляет собой оценочное обязательство (в соответствии с классификационным признаком «по

подкатегориям»)), связанное с основными средствами (в соответствии с классификационным признаком «по связанным категориям»)), и является смешанным (в соответствии с классификационным признаком «по типам»)), то есть, с одной стороны, отражается в финансовой отчетности, с другой стороны, формирование рассматриваемого оценочного обязательства обусловлено деятельностью организации, связанной с устойчивым развитием.

Таким образом, по результатам анализа видов и подходов к классификации оценочных значений следует, что:

- 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 силу обязательного характера применения оценочных значений следует развивать методическую базу для тех видов, 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 относящуюся к устойчивому развитию. Ряд оценочных значений, используемых в ФСБУ, являются смешанными и относятся к экологическому или социальному аспектам;

- создание единого пула оценочных значений и их последующая классификация оптимизирует процесс формирования и использования конкретных видов в бухгалтерском учете и отчетности, снизит вероятность ошибок и увеличит частоту их практического применения.

Глава 2

Методические аспекты и современная практика формирования и использования оценочных значений

2.1 Способы определения величины оценочных значений

Неопределенность при измерении величины оценочных значений делает исследуемую категорию одной из наиболее сложных для целей отражения в корпоративной отчетности. В МСФО (IAS) 36, МСФО (IFRS) 13, МСФО (IFRS) 16 и в других стандартах приведены конкретные иллюстрационные примеры с расчетами. Использование подобной практики в ФСБУ значительно упростит формирование и применение отдельных видов исследуемой категории.

Величина оценочных значений рассчитывается в рамках метода. Для расчета величины отдельных видов оценочных значений также требуется применение модели. Примерами моделей, согласно МСФО (IFRS) 13, являются модели определения цены опциона (англ. «option pricing model»), которые включают «биномиальную модель и формулу Блэка-Шоулза-Мертона» [62].

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») [29]. Связанными с методом категориями являются способ и подход. Взаимосвязь понятий подход, метод и модель следует осуществлять в соответствии с данными МСФО (IFRS) 13 [62], 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» [62].

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.

В результате анализа положений ФСБУ выделены способы оценки величины оценочных значений, представленные на рисунке 7.



Источник: разработано автором [173, с. 149].

Рисунок 7 – Способы оценки величины оценочных значений

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

Таблица 5 – Классификация оценочных значений в ФСБУ по способам оценки

Способ оценки	Оценочные значения в ФСБУ*
1	2
В соответствии с рыночными данными	Чистая стоимость продажи запасов Срок полезного использования ОС/НМА Обязательство по рекультивации Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов (далее – оценка поступления БЭВ)

Продолжение таблицы 5

1	2
В соответствии с рыночными данными	Оценочное обязательство по демонтажу Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды Оценочные обязательства, связанные с предметом аренды Ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов Резерв по ФВ Ставка дисконтирования Оценочное обязательство по предвиденным затратам Оценочное обязательство по гарантиям Оценочное обязательство по реструктуризации Обязательство по аренде Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды Чистая стоимость инвестиции в аренду Право пользования активом Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации Оценочные обязательства по ремонтам Условный актив/обязательство Резерв под обесценение запасов Расчетная стоимость полученных ценностей Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора
В соответствии с суммой затрат	Оценочное обязательство по демонтажу Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды Обязательство по рекультивации Оценочные обязательства, связанные с предметом аренды Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами Оценочное обязательство по предвиденным затратам Оценочное обязательство по гарантиям Оценочное обязательство по ЗУД Чистая стоимость инвестиции в аренду Оценочное обязательство по реструктуризации Оценочное обязательство по пособиям Обязательство по аренде Право пользования активом Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации Гудвил Оценочные обязательства по ремонтам Условный актив/обязательство Резерв под обесценение запасов Расчетная стоимость полученных ценностей Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора
Приведенная стоимость	Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами Оценочное обязательство по предвиденным затратам Оценочное обязательство по демонтажу Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды Обязательство по рекультивации Оценочные обязательства, связанные с предметом аренды Резерв по ФВ Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов Оценочное обязательство по гарантиям Оценочное обязательство по ЗУД Оценочное обязательство по реструктуризации Оценочное обязательство по пособиям Обязательство по аренде Чистая стоимость инвестиции в аренду Право пользования активом Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации Оценочные обязательства по ремонтам Условный актив/обязательство Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора

Продолжение таблицы 5

1	2
Средневзвешенная по вероятностям	Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами Оценочное обязательство по предвиденным затратам Оценочное обязательство по гарантиям Резерв по сомнительным долгам Условный актив/обязательство
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 Резерв по ФВ Расчетная стоимость полученных ценностей Гудвил Справедливая стоимость передаваемого/приобретаемого имущества, имущественных прав, работ, услуг/ОС/НМА/запасов/предмета аренды/активов, оказавшихся в излишке
В соответствии с условиями договора или спецификацией	Срок полезного использования ОС/НМА Оценка поступления БЭВ Оценочное обязательство по демонтажу Оценочные обязательства, связанные с предметом аренды Ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА Оценочное обязательство по предвиденным затратам Оценочное обязательство по гарантиям Оценочное обязательство по ЗУД Оценочное обязательство по пособиям Резерв по сомнительным долгам Обязательство по аренде Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды Чистая стоимость инвестиции в аренду Право пользования активом Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации Оценочные обязательства по ремонтам Резерв под обесценение запасов Расчетная стоимость полученных ценностей Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора
* Перечень не является исчерпывающим.	

Источник: разработано автором [173, с. 149-150] с использованием [67-68; 70-75; 78-83] и таблицы Е.1.

Сопоставление оценочных значений в ФСБУ с бухгалтерскими оценками в МСФО и выделение способов их оценки представлено в приложении Е.

Для определения величины отдельных оценочных значений необходимо использование нескольких способов одновременно, что повышает сложность их 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» [81]. Дисконтирование осуществляется с применением ставки, при использовании которой «приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды становится равна справедливой стоимости» [81]. 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 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 поступления БЭВ [74]. Сопоставимой с оценочными значениями (приведенными в Федеральных стандартах бухгалтерского учета) бухгалтерской оценкой является амортизационный расход, представляющий собой денежную сумму.

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...» [31]. Для определения такой цены может анализироваться цена реализации как имеющихся, так и аналогичных запасов, а также рыночный спрос.

Сложность при измерении стоимости «В соответствии с рыночными данными» заключается, 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...» [82]. 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...» [82]. Указанные стоимости являются оценочными значениями, так как их расчет связан с неопределенностью.

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 отдельных 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» [155]. 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» [48]. «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» [48].

Использование наилучшей расчетной оценки в отношении затрат подразумевает их минимизацию. 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 «Средневзвешенная по вероятностям».

В соответствии с ПБУ 8/2010 вероятность применяется при определении величины оценочного обязательства. В стандарте приведен пример расчета оценочного обязательства по судебным разбирательствам с учетом вероятности исхода дела [68]. 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 [58]. 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» [62].

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

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

где СВВ – средневзвешенная по вероятности величина оценочного значения;

N – общее количество сценариев прогнозных денежных потоков;

n – номер сценария прогнозного денежного потока;

$ДП_n$ – 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_n – 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 [62] или оценочного значения.

Способ оценки «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 «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 «Приведенная стоимость». Дополнительные иллюстративные

примеры используются в МСФО (IAS) 36 при расчете ценности использования [47] и в МСФО (IFRS) 9 при определении совокупной позиции по риску как объекта хеджирования [58].

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» [81] и ПБУ 8/2010 для определения «величины оценочного обязательства в случае, если предполагаемый срок его исполнения превышает 12 месяцев» [68]. 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.

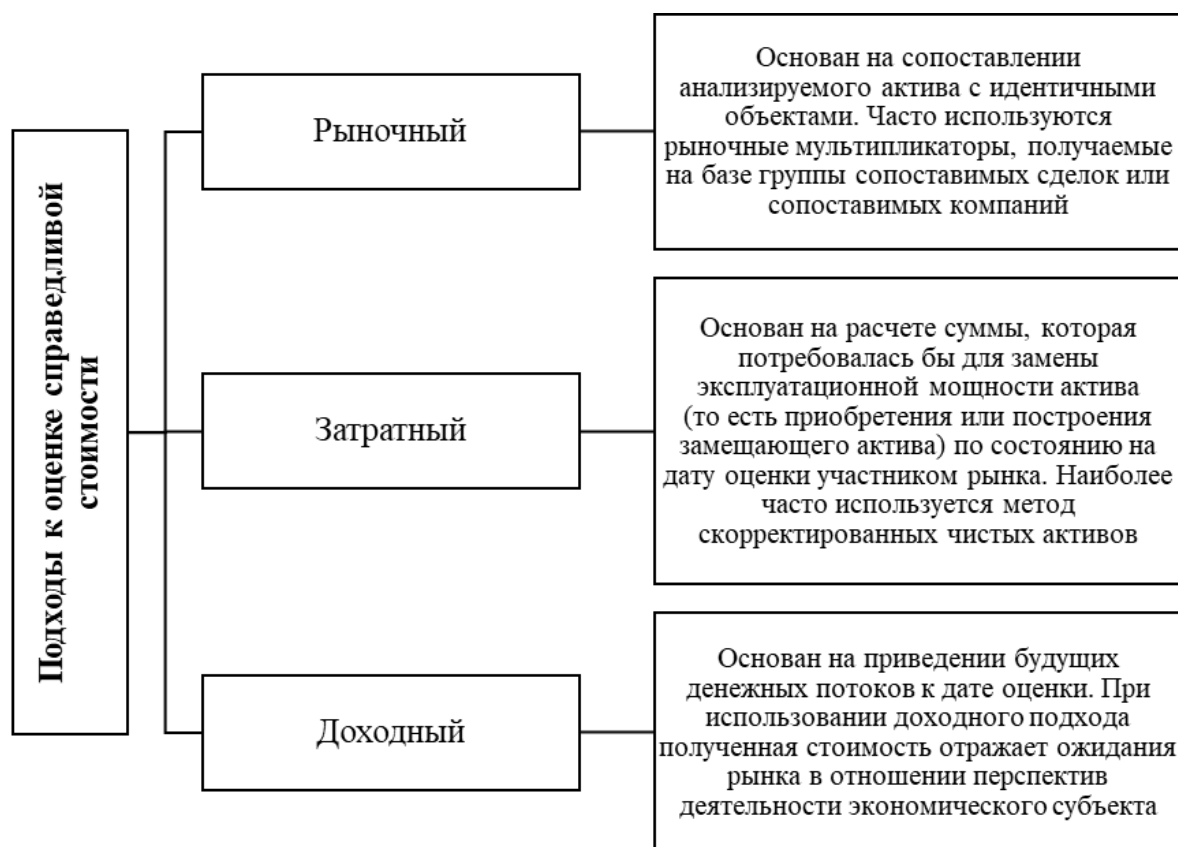
Одним из наиболее сложных для определения компонентов в рамках расчета величины приведенной стоимости является ставка дисконтирования. В ПБУ 8/2010 приведена формула расчета коэффициента дисконтирования и описаны рекомендации по определению ставки дисконтирования, которая, в соответствии со стандартом:

- «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» [68].

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» [86]. Разработка методических рекомендаций по определению 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, приведенных на рисунке 8.



Источник: составлено автором на основании [62].

Рисунок 8 – Подходы к оценке справедливой стоимости

Наличие нескольких подходов к определению справедливой стоимости свидетельствует о высокой степени неопределенности ее величины.

При определении справедливой стоимости в рамках одного из трех подходов используются конкретные методы. В МСФО (IFRS) 13 приведены следующие примеры: «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» [62].

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 отдельных 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 отложенного налога на прибыль 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.

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 [64].

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» [66]. 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 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 ряда оценочных значений требует применения моделей, 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 сделаны следующие выводы:

- 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 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 адаптированы к специфике отечественной учетной практики, поэтому рекомендуется более детально раскрывать данные аспекты в ФСБУ.

2.2 Анализ практики применения оценочных значений в финансовой отчетности экономических субъектов

Обязательный характер применения оценочных значений, обусловленный наличием требований по их формированию и использованию в части отдельных объектов учета (основных средств, нематериальных активов, запасов, дебиторской задолженности, финансовых вложений) делает целесообразным исследование анализируемой категории с практической точки зрения.

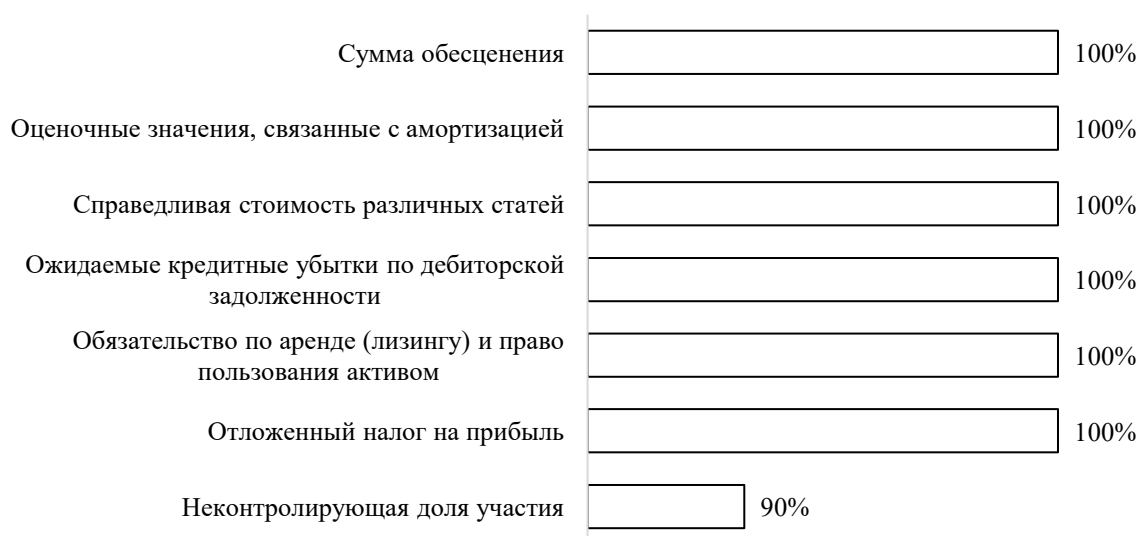
С целью выявления бенчмарков по раскрытию финансовых оценочных значений проведен анализ практики использования видов, классифицируемых в соответствии с описанными в параграфе 1.3 критериями и приведенных в таблице 4. Объектом анализа являются данные консолидированной финансовой отчетности крупнейших 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 9, согласно которому наиболее часто выделяемым ключевым вопросом аудита является обесценение, на втором месте – оценка ожидаемых кредитных убытков, на третьем – оценка запасов и ресурсов.

На основании анализа финансовой отчетности экономических субъектов, приведенных в приложении Ж, выделены и проранжированы наиболее часто используемые виды оценочных значений. Результаты анализа приведены в приложении И. Финансовые оценочные значения, частота использования которых превышает 90%, приведены на рисунке 10.



Источник: составлено автором на основании [91; 111; 116-131].

Рисунок 9 – Ключевые вопросы аудита анализируемых российских организаций



Источник: составлено автором на основании данных таблицы И.1.

Рисунок 10 – Частота использования финансовых оценочных значений анализируемыми организациями

Согласно рисунку 10 всеми анализируемыми организациями раскрываются 6 видов оценочных значений, среди которых особое внимание заслуживает обесценение. Это обусловлено тем, что помимо использования

оценочных значений, связанных с обесценением, анализируемыми организациями, обесценение выделяется в качестве ключевого вопроса аудита, что подчеркивает значимость этой категории и сложность ее расчета. Дальнейший анализ качества раскрытия информации осуществлен на основании приведенных на рисунке 10 оценочных значений.

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

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

Категория	Отрасль, страна						Итого (сред- нее)
	Нефтегазовая		Горно- металлургическая		Энергетическая		
	Россия	Прочие страны	Россия	Прочие страны	Россия	Прочие страны	
Отложенный налог на прибыль	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Справедливая стоимость различных статей	3,83	3,00	3,00	3,50	3,75	3,20	3,38
Неконтролирующая доля участия	2,83	3,00	3,00	3,75	2,67	3,20	3,08
Сумма обесценения	2,60	3,50	3,43	3,25	3,00	2,40	3,03
Обязательство по аренде (лизингу) и право пользования активом	2,83	3,25	2,71	3,00	2,50	2,80	2,85
Ожидаемые кредитные убытки по ДЗ	3,17	2,00	2,86	2,00	3,00	2,60	2,60
Оценочные значения, связанные с амортизацией	2,83	3,00	2,00	2,50	2,25	3,00	2,60
Итого	3,16	3,11	3,00	3,14	3,02	3,03	-
Среднее по отрасли	3,13		3,07		3,03		

Источник: составлено автором на основании [91; 111; 116-131; 205-211; 213-216; 221; 234].

Оценка качества раскрытия приведенных в таблице 6 оценочных значений осуществлена на основании следующих критериев:

– 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 детальным – 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, оно исключается из расчета среднего значения (например, гудвил или неконтролирующая доля участия в случае отсутствия у организации).

На основании сравнительного анализа раскрытия оценочных значений по отраслям следует, что наиболее полно конкретные виды представлены в нефтегазовой отрасли, на втором месте – горно-металлургическая отрасль, на третьем – энергетическая.

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

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» [26].

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. Дальнейший детальный анализ раскрытия оценочных значений проведен на основании видов, оценка среднего качества раскрытия которых превышает 3 балла. Указанные оценочные значения могут выступать бенчмарком для большинства экономических субъектов, что обусловлено высоким качеством их раскрытия в финансовой отчетности.

Согласно таблице 6 наиболее полно компании раскрывают отложенный налог 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 отложенного налога на прибыль экономическими субъектами. В-третьих, полнота раскрытия связана с понятностью рассматриваемой

категории для составителей отчетности, так как неопределенности связаны не с расчетом отложенного налогового актива и (или) отложенного налогового 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 отложенного налога на прибыль 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 отложенного налога на прибыль 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 [91; 116-131].

Все отечественные организации раскрывают отложенный налог на прибыль в бухгалтерском балансе и (или) отчете о финансовых результатах, 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 МКПАО «ОК «Русал» и ПАО «НЛМК», которые раскрывают в составе непризнанных отложенных налогов по временным разницам сроки истечения зачета отложенных налогов, связанных с убытком прошлых лет [119; 129]. Наличие указанных убытков обусловлено низкой вероятностью получения будущей налогооблагаемой прибыли экономическими субъектами. Ценность рассматриваемого раскрытия заключается в возможности 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 [121], и раскрытие сверки между фактическим расходом по налогу на прибыль и теоретическим, рассчитанным как бухгалтерская прибыль до налогообложения, умноженная на ставку 20%, ПАО «Роснефть», обусловленное ретроспективным пересмотром данных в отношении отложенных налогов в связи с завершением распределения цены приобретения группы «Таймырнефтегаз» [122].

Вторым по качеству раскрытия оценочным значением является справедливая стоимость отдельных статей финансовой отчетности. Это объясняется широкими возможностями применения справедливой стоимости как при оценке статей финансовой отчетности, так и при определении величины оценочных значений, необходимых для расчета связанных статей.

Подробное раскрытие справедливой стоимости в финансовой отчетности приводит металлургическая группа ArcelorMittal S.A. [206]. 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 бухгалтерского учета (англ. «accounting principles») [206], 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 [206]. Финансовая информация условна.

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» [55]. 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. [206]. 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.

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 некоторые аудиторы [111; 117; 119; 125] 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 [129]. 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» [128], подробно описывающая ключевые допущения, используемые при проведении теста на обесценение, и осуществляющая анализ чувствительности по ряду допущений.

Поскольку вопрос обесценения является одним из наиболее важных как для бухгалтерского учета, так и для аудита в диссертации 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 Источники информации для выявления обесценения

Продолжение таблицы 9

1	2
Общие положения	Подход/метод к определению суммы обесценения Распределение суммы обесценения в рамках ЕГДС Подход к признанию/отражению в учете суммы обесценения Причины признания убытка от обесценения и его восстановления Причины отсутствия обесценения в отношении ЕГДС
Расчет прогнозных денежных потоков	Источники для расчета денежных потоков Тип денежного потока: доналоговый или посленалоговый; номинальный или реальный Длина прогнозного периода
Идентификация ЕГДС	Подход к идентификации ЕГДС Описание идентифицированных ЕГДС Количество идентифицированных ЕГДС
Суммы признания и восстановления обесценения	В разрезе групп ОС В отношении разных подгрупп активов В разрезе сегментов
Анализ чувствительности	Диапазон изменения допущений Причины изменения допущений Допущения, по которым оценка возмещаемой суммы наиболее чувствительна Количественный эффект от изменения допущений
Допущения и исходные данные	Источники исходных данных Значения выбранных допущений Причины выбора конкретных допущений

Источник: составлено автором на основании [91; 116-131].

Предлагаемый перечень аспектов и раскрытий может быть расширен с учетом требований отдельных групп стейкхолдеров к конкретному экономическому субъекту. Формирование аналогичных сводов по наиболее используемым оценочным значениям позволит систематизировать раскрытие исследуемой категории в финансовой отчетности.

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 [91; 116-131]. 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. В то же время отсутствие подробных методических рекомендаций, регламентирующих объем представления информации по конкретным видам, приводит к необходимости использования профессионального суждения при выборе раскрываемых аспектов. Разработка методических 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 следующие выводы:

- сложности практического характера при применении оценочных значений обусловлены следующими факторами:
 - зависимостью величины оценочных значений от используемых при расчете других связанных оценочных значений;
 - непрерывным характером изменения отдельных оценочных значений;
 - взаимным влиянием оценочных значений и связанных рисков;
 - ростом количества факторов неопределенности;
 - увеличением числа зон ответственности экономических субъектов;
- качество раскрытия конкретных 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 Раскрытие оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, в системе корпоративной отчетности

Раскрытие нефинансовых показателей в финансовой отчетности и связанность финансовой и нефинансовой отчетности являются важным вектором развития бухгалтерского учета, расширяющим возможности использования оценочных значений и повышающим прозрачность корпоративной отчетности. Российские и зарубежные экономические субъекты разрабатывают отчет об устойчивом развитии, а также экологический, климатический и социальный отчеты, отчет о корпоративном управлении (далее – связанные отчеты), в которых отражают нефинансовую информацию о компании.

С целью выделения бенчмарков по раскрытию оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, проведен анализ корпоративной отчетности экономических субъектов, представленных в таблице Ж.1. Объектом анализа являются данные отчетности крупнейших российских и зарубежных организаций нефтегазовой, горно-металлургической и энергетической отраслей.

Оценочные значения, связанные с устойчивым развитием, включают в себя оценочные значения, связанные с экологическим, социальным аспектами и корпоративным управлением. Примерами таких оценочных значений являются оценочные обязательства, связанные с окончанием использования

активов; по защите окружающей среды; социального характера; касающиеся экологических схем (сертификаты и прочее); по рекультивации; по судебным разбирательствам, связанным с экологией; на аннуитеты в случае несчастного случая на производстве, болезни и инвалидности; по наградам за выслугу лет; касающиеся атомной генерации – конечной стадии ядерного цикла; на возмещение ядерного ущерба; на случай катастрофы; по пересчету актуарных обязательств; пенсионные обязательства; условные обязательства, связанные с дезактивацией в рамках компенсации ядерного ущерба; по охране окружающей среды; связанные с изменением климата и другие. Указанные в качестве примера оценочные значения предлагается классифицировать как смешанные (согласно классификационному критерию «по типам»), что обусловлено преимущественным раскрытием указанных оценочных значений в финансовой отчетности и применением для их расчета как финансовой, так и нефинансовой информации. Подкатегориями оценочных значений, с использованием которых раскрываются составляющие деятельности экономического субъекта, связанные с устойчивым развитием, преимущественно являются оценочные и условные обязательства.

В корпоративной 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 компании, включающие оценочные обязательства, связанные с климатом и окружающей средой, в бухгалтерский баланс и (или) отчет о финансовых результатах. Наиболее часто экономическими субъектами раскрываются оценочные значения, связанные с рекультивацией и (или) выводом активов из эксплуатации, что обусловлено существенностью их влияния на внешних стейкхолдеров.

Одной из лучших практик с точки зрения раскрытия информации как в финансовой, так и нефинансовой отчетности является компания 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» [213]. 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 Anglo American plc возможно за счет осуществления связанности финансовой и нефинансовой отчетности.

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

Одно из наиболее детальных качественных и количественных раскрытий нефинансовой информации в отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах осуществляет ПАО «ГМК «Норникель» [142], что обусловлено улучшением качества публикуемой информации после разлива дизельного топлива в Норильске в 2020 году, в результате которого группа понесла значительные убытки, обусловленные 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.

Итальянская компания Enel S.p.A. [224] подробно раскрывает в отчете об устойчивом развитии информацию, связанную с оценочным обязательством по обеспечению вывода из эксплуатации, демонтажу и восстановлению объектов. 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 примеров по расчету отдельных экологических обязательств в регламентирующих документах позволит составителями отчетности более точно определить их величину. Так, в рамках статьи, выпущенной автором совместно с И.В. Сафоновой [179], 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» [179, с. 56]. 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.

Формирование ряда оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, выделяется в качестве ключевых вопросов аудита (согласно рисунку 9). Например, ПАО «АК «Алроса» рассчитывает величину резерва 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 [126]. Выделение рассматриваемого оценочного значения в качестве ключевого вопроса аудита связано с высокой неопределенностью его величины и существенностью суммы оценочного обязательства по причине связанности деятельности ПАО «АК «Алроса» с добычей полезных ископаемых.

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 экономических 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 раскрытия оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, подтверждает диверсификацию по отраслям.

На основании изучения раскрытия экологических обязательств зарубежными компаниями следует, 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. В то же время приведенное в корпоративной отчетности 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 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 может быть представлено в виде натуральной или процентной оценки, в финансовой отчетности – в виде денежной (стоимостной) оценки. Расчет денежной оценки 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 [241]. 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 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» [111]. Денежную оценку влияния климатических рисков в абсолютных значениях приводит ПАО «Северсталь». Российская группа компаний в таблице ключевых климатических рисков делит риски по оценке финансового воздействия: «до 20 миллионов долларов США, от 20 до 100 миллионов долларов США и свыше 100 миллионов долларов США» [107].

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 прозрачности 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» [177, с. 34], представленные в приложении Л. Вопросы, относящиеся к социальному аспекту, практически всеми анализируемыми компаниями рассматриваются в финансовой отчетности, при этом только приведенные в таблице Л.1 субъекты отражают суммы в формах отчетности.

Отдельно 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 [205]. Несмотря на подробное раскрытие пенсионных обязательств в финансовой отчетности, в отчете об устойчивом развитии BP plc рассматриваемые вопросы не раскрываются [223]. В отличие от BP plc Enel S.p.A. раскрывает в примечаниях к отчетности оценочные, а не условные, обязательства по судебным разбирательствам [214], что говорит о формировании более надежной оценки итальянской компанией. В то же время, в отчете об устойчивом развитии Enel S.p.A. раскрывает количественные данные по сотрудникам, на которых распространяется действия пенсионной программы, и структуру персонала, имеющего право на пенсию в ближайшие 5-10 лет [224].

Пенсионные активы и обязательства группы компаний Anglo American plc включают в себя планы с установленными выплатами и медицинские планы по окончании трудовой деятельности [213]. 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 [213]. 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. В отчете об устойчивом развитии Anglo American plc приведено описание изменения подхода к измерению вознаграждения в соответствии с долгосрочным планом стимулирования и указано количество сотрудников, на который данный план распространяется.

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» [120], 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» [177, с. 36]. 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.

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 отчетности, чем экологические, что обусловлено наличием однозначных актуарных расчетов, позволяющих определить величину некоторых из них» [177, с. 34]. Отдельные исследуемые организации, 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».

Раскрытие в корпоративной отчетности информации по устойчивому развитию вызывает необходимость формирования специфичных оценочных значений, связанных с климатическими, социальными, 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 [234]. 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. Дополнительными примерами специфичных для конкретной компании оценочных значений социального характера являются «обязательства по ремонту объектов социальной инфраструктуры, принадлежащих местным муниципалитетам, сносу ветхого и аварийного жилья» [126] ПАО «АК «Алроса» и «обязательства по специальным концессионным договорам на поставку электроэнергии населению» [221], показанные в формах отчетности Électricité de France S.A. (далее – EDF S.A.).

Согласно авторской статье, написанной совместно с И.В. Сафоновой, «вопросы, связанные с корпоративным управлением, являются наиболее «чувствительными» для руководства организации и раскрываются в меньшей степени, чем вопросы, связанные с экологическими и социальными аспектами, 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» [177, с. 36-37].

Примеры вопросов, связанных с корпоративным управлением, представлены на рисунке 11.



Источник: составлено автором [177].

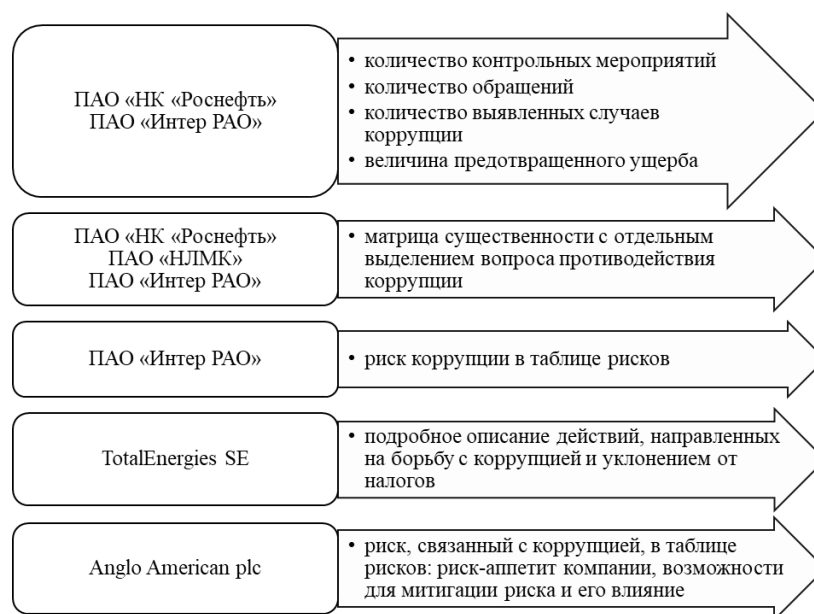
Рисунок 11 – Примеры вопросов, связанных с корпоративным управлением

Организацией, 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» [101]. 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» [177, с. 37].

«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» [177, с. 37]. Лучшие примеры компаний и их раскрытия информации, связанной с противодействием коррупции, в годовом отчете и отчете об устойчивом развитии, представлены на рисунке 12.

На основании проведенного анализа следует, что качество раскрытия ESG-информации зависит от специфики деятельности компании и связанных рисков. Экологические аспекты наиболее полно раскрываются зарубежными компаниями горно-металлургической отрасли, социальные – зарубежными организациями энергетической отрасли, вопросы, касающиеся корпоративного управления, – российскими экономическими субъектами нефтегазовой и горно-металлургической отраслей [177].



Источник: составлено автором на основании [93; 100; 133; 211; 222].

Рисунок 12 – Лучшие примеры компании и их раскрытия информации, связанной с противодействием коррупции

По причине сложности оценки влияния ESG-рисков (в случае их реализации) на результаты деятельности экономических субъектов, такие 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.

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

Аспект представления	Форма представления	Пункты к раскрытию	Примеры
1	2	3	4
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

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4
Воздействие компании и влияние на стейкхолдеров	Матрица существенности	Ось существенности влияния компании на тему и ось существенности темы для стейкхолдеров	ПАО «НЛМК»
Влияние и вероятность риска	Карта рисков	Ось вероятности наступления риска и ось влияния риска	ПАО «Интер РАО»
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.
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»
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. Результаты представлены в статье, выпущенной в соавторстве с И.В. Сафоновой [177, с. 38].

Приведенный перечень информации по раскрытию рисков, касающихся 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 прозрачности 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:

- повышение качества раскрытия оценочных значений, связанных с устойчивым развитием, рекомендуется осуществлять за счет расширения нефинансовой информации, отраженной как в нефинансовой, так и в финансовой отчетности. Решение о формировании и использовании определенного оценочного значения, связанного с устойчивым развитием, в отчетность 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 факторах и рисках, связанных с устойчивым развитием, в финансовой отчетности, возможно за счет 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 концептуальных подходов определения 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 [181].

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

Характеристика	Метод оценки	Модель	Допущения	Исходные данные
Сущность	Логически обоснованный порядок, приемы оценки, используемые руководством для расчета оценочного значения в соответствии с требуемыми правилами расчета	Описание вычислительного процесса или порядка вычисления, используемое 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

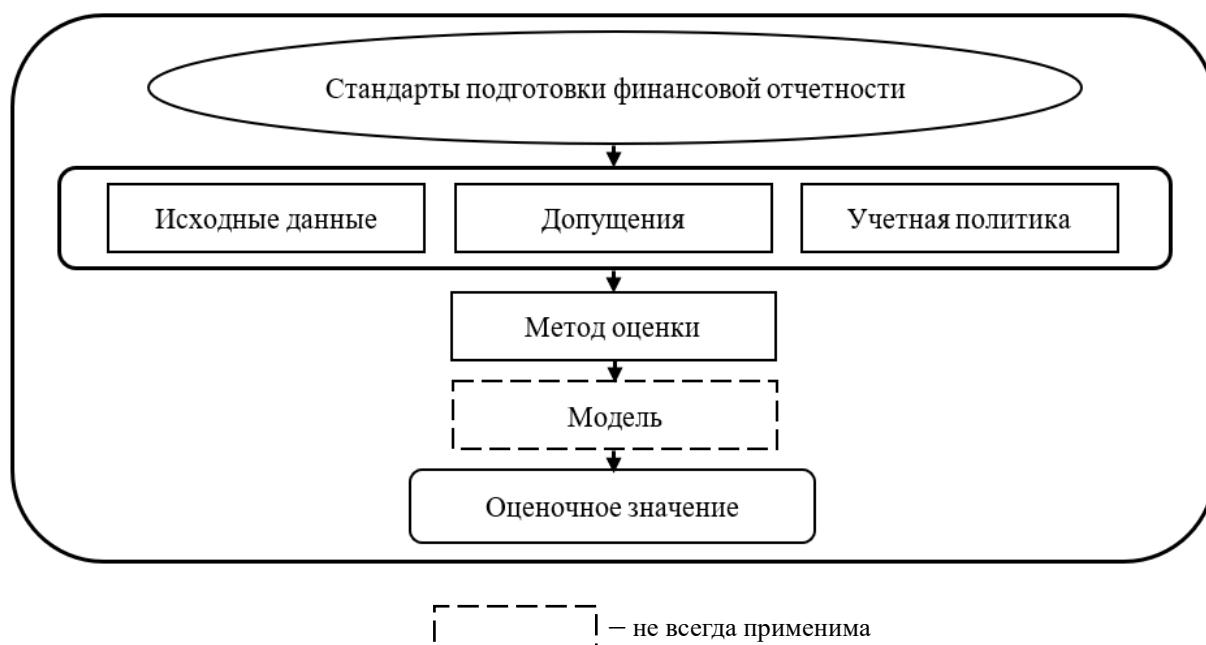
Источник: составлено автором с использованием [29].

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 [181, с. 996]. В случае применения авторской трактовки большая часть оценочных значений, представляющая конкретные статьи финансовой отчетности, будет идентифицироваться как «бухгалтерская оценка». 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 [181, с. 996]. Примерами оценочных значений, являются виды, не имеющие денежную оценку и не являющиеся статьями финансовой отчетности, такие как ставка дисконтирования, процентная ставка, срок полезного использования.

В результате следует разделить бухгалтерские оценки, оценочные значения и допущения. Например, бухгалтерской оценкой является сумма обесценения, оценочным значением в данном случае следует считать возмещаемую сумму, справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие, ценность использования, ставку дисконтирования и другие показатели. В случае выявления обесценения (если ценность использования ниже, чем балансовая стоимость), ценность использования активов будет рассматриваться как бухгалтерская оценка, отражающая балансовую стоимость активов с учетом обесценения. Допущениями являются суждения в отношении ставки дисконтирования. При расчете ставки дисконтирования с использованием модели средневзвешенной стоимости капитала (WACC) выбор подхода к определению стоимости заемного капитала является допущением.

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 13, рисунке 14.



Источник: составлено автором [181, с. 1002].

Рисунок 13 – Уточненный процесс формирования оценочного значения как составляющей при расчете бухгалтерской оценки



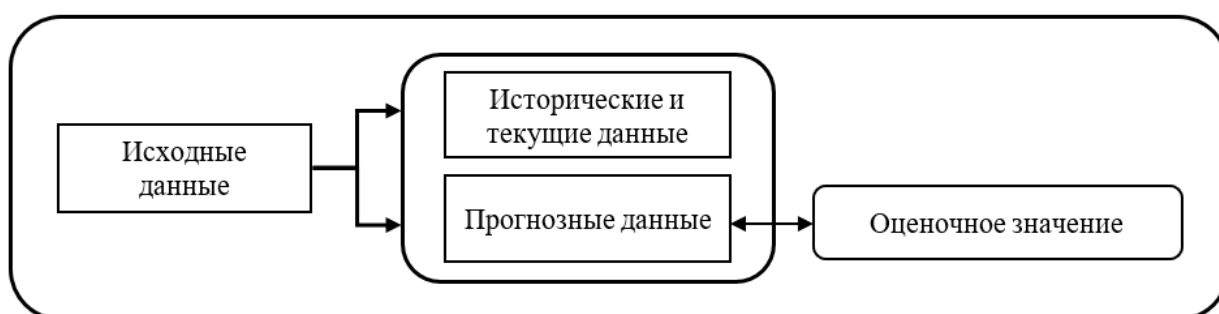
Источник: разработано автором [181, с. 1001].

Рисунок 14 – 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 отдельных

случаях, модель. Согласно МСА 540 «метод применяется с использованием вычислительного инструмента или процесса, которые иногда именуется моделью, и предполагает применение допущений и исходных данных с учетом совокупности их взаимосвязей» [29]. 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. К исходным данным должны относиться и исторические сведения и прогнозы. Характерная особенность прогнозов неопределенность их информации, и такой взгляд дает право идентифицировать ее в качестве оценочного значения (что представлено на рисунке 15). Таким образом 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 15 – 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. На рисунке 16 представлены примеры бухгалтерских оценок.

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
- связанные с предметом аренды
- по предвиденным затратам
- по заведомо убыточным договорам
- по реструктуризации
- по выплате выходного пособия работникам организации
- в связи с выданными организацией гарантиями
- по ремонтам
- в связи с использованием труда работников организации

Оценочные резервы

- под обесценение запасов
- под обесценение финансовых вложений
- по сомнительным долгам

Прочие бухгалтерские оценки

- 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 и право пользования активом

Источник: составлено автором с использованием [67-68; 71-75; 78-83].
Рисунок 16 – Примеры бухгалтерских оценок в ФСБУ согласно предложенной категориальной системе

Примеры оценочных значений в ФСБУ, согласно предложенной категориальной системе, представлены на рисунке 17.



Источник: составлено автором с использованием [67-68; 71-75; 78-83].

Рисунок 17 – Примеры оценочных значений в ФСБУ согласно предложенной категориальной системе

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» [78]. 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 [78]. 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 [74]. 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 корпоративной 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)

Продолжение таблицы 12

1	2	3	4
Оценочное значение	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)	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), TEPSCO (Примечание 2)
	Значения бухгалтерской оценки и способы их оценки	Значения (денежные суммы) бухгалтерской оценки за три периода (минимально) и способы их оценки (для определения 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)
	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)
	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)

Продолжение таблицы 12

1	2	3	4
Бухгалтерская оценка	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
	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 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 [181, с. 998-1000].

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 для повышения прозрачности отчетной информации 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.

Разработанную категориальную систему, позволяющую связать оценочное значение и бухгалтерскую оценку, целесообразно положить в основу унификации, с возможностью дальнейшей адаптации к расширению и обновлению этой системы;

– рекомендуется разграничить категории метод оценки, модель, допущения и исходные данные с учетом их особенностей. При использовании метода оценки, регламентированного ФСБУ, для повышения прозрачности формирования отчетных показателей следует указать соответствующий стандарт. В случае наличия модели необходимо описать источники исходных данных и самой модели (внутренняя разработка, внешний источник), а также применяемые допущения. Для внутренне разработанной модели целесообразно раскрывать достаточную информацию для доверия пользователей к объективности полученных результатов, что выведет транспарентность отчетности на новый уровень;

– в ситуации отсутствия в стандартах или прочих документах рекомендаций по применению методов/моделей при определении величины оценочного значения и (или) бухгалтерской оценки и для идентификации опорных точек при формировании и использовании отдельных видов следует учитывать разработанную 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;

– необходимо указывать 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»;

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

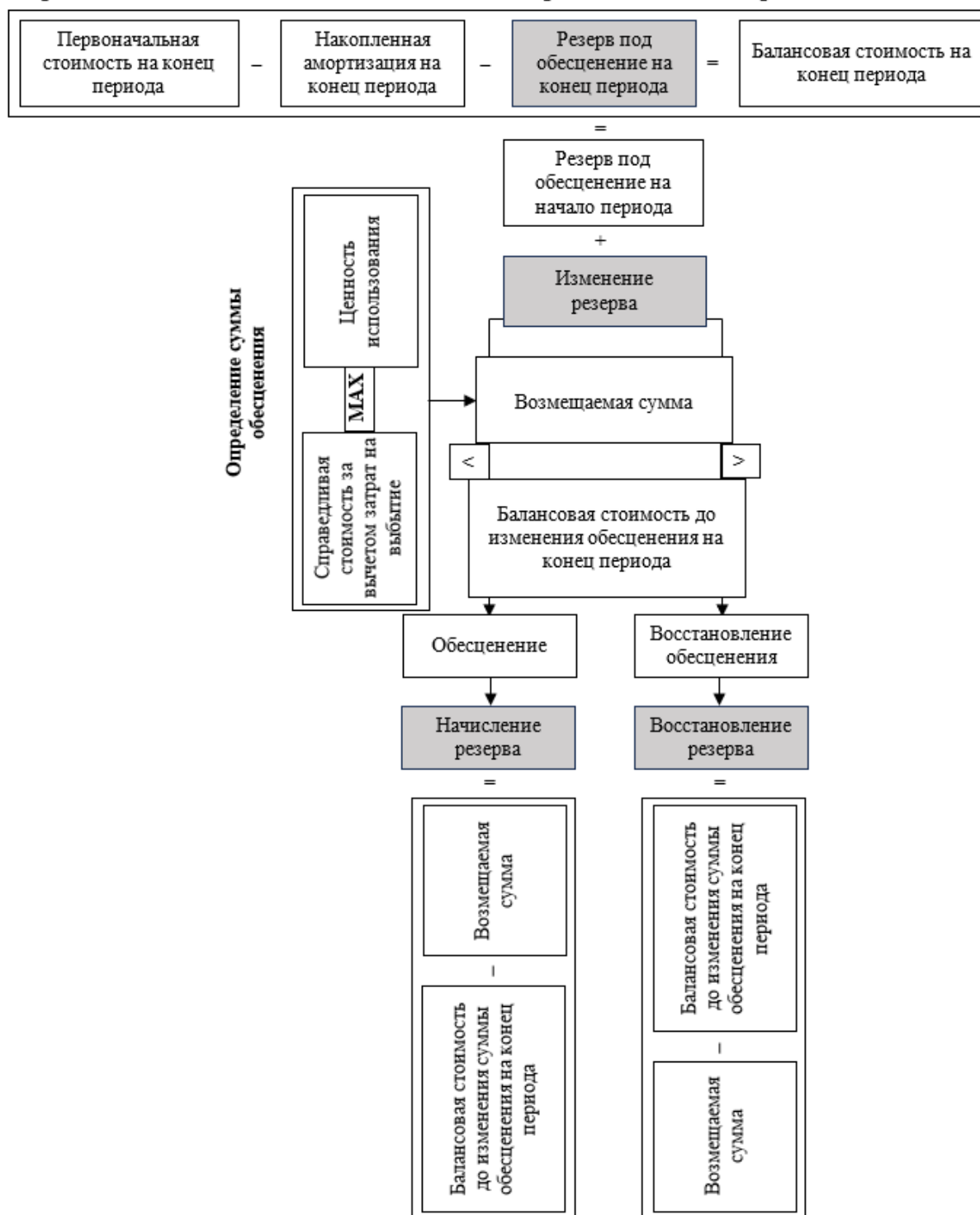
3.2 Методические рекомендации по формированию оценочных значений, связанных с обесценением внеоборотных активов

Применение ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 14/2022 экономическими субъектами, составляющими финансовую отчетность в соответствии с Федеральными стандартами бухгалтерского учета, требует проведения проверки основных средств и нематериальных активов на наличие признаков обесценения. При приведении теста на обесценении следует руководствоваться 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 9, 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 (в случае, когда они самостоятельно генерируют денежные потоки), так и на уровне единиц, генерирующих денежные средства» [180, с. 39]. Согласно МСФО (IAS) 36 «организация на конец каждого отчетного периода должна оценить наличие признаков обесценения» [47]. В случае их идентификации следует определить возмещаемую сумму актива, представляющую «наибольшую величину из справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и ценности использования» [47]. 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 18.

Определение балансовой стоимости основного средства или нематериального актива



Источник: составлено автором с использованием [47].
Рисунок 18 – Формирование резерва под обесценение ОС/НМА

Отечественного стандарта по определению справедливой стоимости нет. В российском учете расчет справедливой стоимости регламентируется МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [62] и рассмотрен в параграфе 2.1. Особенности формирования ценности использования указаны в МСФО (IAS) 36. Ценность использования представляет собой «приведенную стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или ЕГДС» [47].

Определение ценности использования осуществляется в рамках доходного подхода. Отличие применения доходного подхода в отношении ценности использования и в отношении 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» [197]. 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» [197]. Как правило, ожидания менеджмента в отношении актива дают более оптимистичную оценку, чем рыночные ожидания. Согласно МСФО (IAS) 36 отличием ценности использования от справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу являются:

- «синергетический эффект;
- дополнительная ценность от группировки активов;
- правовые ограничения у текущего собственника;
- специфические налоговые выгоды и налоговое бремя для текущего собственника» [47].

«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» [180, с. 40]. Однако, каждый случай является уникальным и должен быть рассмотрен отдельно.

В практической деятельности при определении справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие основных средств наиболее распространенными являются затратный и сравнительный подходы, при определении ценности использования – доходный подход [169]. Подходы к определению возмещаемой суммы показаны на рисунке 19.



Источник: составлено автором с использованием [47].

Рисунок 19 – Используемые подходы по определению возмещаемой суммы

«Приведенные в МСФО (IAS) 36 принципы расчета, применимые на уровне денежного потока, носят методический характер» [180]. Дополнительные рекомендации по расчету ценности использования на уровне ЕГДС приведены в рамках «Практического руководства по МСФО: МСФО (IAS) 36 Обесценение активов» [240]. 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.

Формулы расчета ценности использования приведены в работах авторов [154; 164; 182; 195]. По мере развития бухгалтерского учета принципы отражения отдельных статей совершенствуются, что приводит к

необходимости развития методики расчета ценности использования и ее формализации, в том числе с учетом новых Федеральных стандартов бухгалтерского учета, в частности ФСБУ 25/2018.

Перед началом расчета возмещаемой суммы и ценности использования как одной из ее величин организация должна идентифицировать актив, который может быть обесценен. Для этого в МСФО (IAS) 36 приведены примеры внешних и внутренних источников, которые являются индикаторами возможного обесценения. Приведенные в стандарте индикаторы представляют собой качественное описание событий и фактов, которые могут привести к обесценению. Дополнительно к качественному анализу предлагается осуществлять количественный анализ потенциального наличия или отсутствия обесценения.

Для количественной идентификации потенциального обесценения автором предлагается проводить анализ изменения ценности использования ЕГДС. В рамках количественного анализа изменение ценности использования относительно предыдущего периода следует рассматривать как совокупность двух ключевых факторов:

- изменение реальной производительности актива – внутренний фактор;
- изменение макроэкономической ситуации и конъюнктуры рынка – внешние факторы.

Изменения реальной производительности актива за прошедший период в результате его модернизации, реновации или по другим причинам отразится на величине свободного денежного потока, который может генерировать данный актив в будущем. Так как изменение производительности было в прошлом, то связанный с ним денежный поток может быть достоверно и точно рассчитан, поэтому такое изменение следует учитывать при проведении предлагаемого анализа. При этом отражение влияния будущего изменения производительности актива является ограниченным, так как требует анализа потоков на уровне отдельных статей: выручка, операционные расходы,

капитальные затраты и другие, что усложняет расчеты и сводит их фактически к расчету ценности использования. Таким образом, основными драйверами в рамках предлагаемого анализа являются внешние факторы: изменение макроэкономической ситуации и рыночной конъюнктуры. Это обусловлено независимостью и общедоступностью соответствующих показателей, а также обоснованностью и органичностью роста производительности актива при их применении.

Авторская формула приблизительно оцененной приведенной стоимости денежных потоков, включающая в себя общепринятую формулу Гордона [4-5; 154] (2)

$$\text{ПСДП}_1 = \text{ПСДП}_0 \times \Gamma_1 / \Gamma_0, \quad (2)$$

где ПСДП_1 – приведенная стоимость денежных потоков на текущую дату анализа;

ПСДП_0 – приведенная стоимость денежных потоков на предыдущую дату анализа;

Γ_1 – рассчитанная с применением общепринятой формулы Гордона [4-5; 154] и приведенная на текущую дату анализа стоимость будущих денежных потоков;

Γ_0 – рассчитанная с применением общепринятой формулы Гордона [4-5; 154] и приведенная на предыдущую дату анализа стоимость будущих денежных потоков.

Применение указанной формулы возможно с учетом следующих допущений:

- прогнозный период, на который рассчитываются денежные потоки для актива при определении ценности использования, составляет 5 лет (в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 36), после чего рассчитывается терминальная стоимость;

- длина прогнозного периода остается неизменной как в рамках предыдущего анализа, так и в текущем анализе;
- доля терминального периода на текущую дату анализа незначительно отличается от доли терминального периода на предыдущую дату анализа;
- изменение ставки дисконтирования относительно предыдущей даты анализа является несущественным.

Расчет будущих денежных потоков основан на общепринятой формуле Гордона [4-5; 154] (3)

$$\Gamma = \frac{\text{СДП} \times (1 + \text{тр})}{\text{сд} - \text{тр}}, \quad (3)$$

где Γ – рассчитанная с применением формулы Гордона и приведенная на дату анализа стоимость будущих денежных потоков;

СДП – свободный денежный поток за год, предшествующий дате анализа;

тр – среднегодовой темп роста денежных потоков, рассчитанный в соответствии с формулой (4);

сд – ставка дисконтирования, рассчитанная в соответствии с рекомендациями в приложении Р. В случае существенного изменения ставки дисконтирования применение предварительного анализа является ограниченным.

Ключевым компонентом в данной формуле является среднегодовой темп роста денежных потоков, для расчета которого автором предлагается использовать формулу (4)

$$\text{тр} = \left(\sum_{i=1}^5 \text{тр}_i \times \text{в}_i \right) \times (1 - \text{д}_{\text{ТП}}) + (\text{тр}_{\text{ТП}} \times \text{д}_{\text{ТП}}), \quad (4)$$

где tr – расчетный среднегодовой темп роста денежных потоков;
 i – год прогнозного периода, принимающий значение от 1 до 5;
 tr_i – темп роста свободных денежных потоков соответствующего года, определенный на основании макроэкономических и отраслевых прогнозов аналитических агентств;
 v_i – вес темпа роста i -го года, рассчитанный с использованием формулы (5);
 $D_{тп}$ – доля терминального периода в приведенной стоимости денежных потоков текущего периода, определенная на основании доли предыдущего периода (при условии их незначительного отличия);
 $tr_{тп}$ – темп роста денежных потоков в терминальном периоде. Для Российской Федерации рекомендуется принимать равным 4%, если нет обоснованных причин не использовать данный темп роста.

Определение веса темпа роста конкретного года предлагается осуществлять с применением авторской формулы (5)

$$v_i = \frac{KД_i}{\sum_{i=1}^5 KД_i}, \quad (5)$$

где v_i – вес темпа роста i -го года;
 $KД_i$ – коэффициент дисконтирования i -го года, рассчитанный на основании ставки дисконтирования на текущую дату анализа;
 i – год прогнозного периода, принимающий значение от 1 до 5.

Практический пример расчета приблизительной оценки приведенной стоимости денежных потоков и ценности использования приведен в приложении М. Применение рассмотренного количественного анализа является ограниченным и может дать только предварительную оценку наличия или отсутствия обесценения.

«Основным компонентом ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС является приведенная стоимость денежных потоков» [180, с. 40] (далее – ПСДП). Составляющей ПСДП является терминальная стоимость, некоторые рекомендации по расчету которой приведены в работе Ж.А. Байдуановой [154].

В некоторых случаях, денежные потоки могут включать доходы по арендованным основным средствам, неотделимым от ЕГДС. На практике применяют два подхода к учету арендованных активов, по которым сформированы право пользования активами и обязательство по аренде в соответствии с ФСБУ 25/2018 [180], приведенные на рисунке 20.



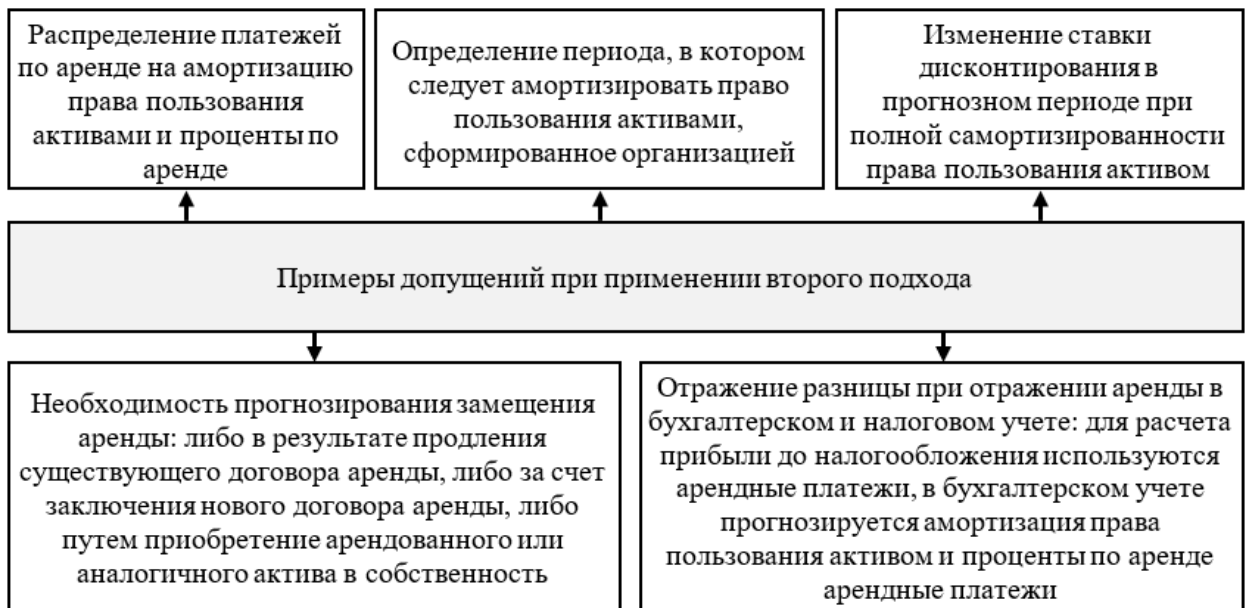
Источник: составлено автором [180, с. 40-41] с использованием [240].

Рисунок 20 – Подходы к отражению арендованных активов при расчете ценности использования

«При использовании второго подхода в российской практике существуют существенные допущения, связанные 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» [180, с. 41].

Примеры допущений показаны на рисунке 21.



Источник: составлено автором [180, с 41].

Рисунок 21 – Примеры допущений при применении второго подхода

При применении первого подхода описанные допущения не применимы, а разница в отражении аренды в бухгалтерском и налоговом учете в России отсутствует. Формулы расчет ценности использования в рамках первого подхода приведены в статье [180]. Практический пример расчета суммы обесценения внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов, включающих арендуемое имущество, на уровне ЕГДС на основании первого подхода приведен в приложении Н.

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.

Наиболее сопоставимым вариантом в отношении аренды при применении второго подхода является выкуп арендуемого имущества или

покупка нового аналогичного имущества. Это обусловлено тем, что капитальные затраты на приобретение активов не влияют на компонент финансирования. При условии продления имеющегося договора аренды или заключении нового договора аренды, денежный поток, определенный в соответствии со вторым подходом, рекомендуется рассчитывать с использованием адаптированной к российской практике формулы, приведенной в приложении II и используемой автором в рамках практического вычисления ценности использования в АО «Кэпт». В случае использования допущения о продлении договора аренды или заключении нового договора аренды второй подход заменяется первым с момента продления или заключения нового договора аренды: первая часть формулы (под первым знаком суммы (Σ)) 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.

Если у ЕГДС имеется единственный арендованный актив, то приведенная формула не требует никаких модификаций. На практике в большинстве случаев в рамках генерирующей единицы имеются арендованные активы, по которым планируется продление аренды (а не покупка аналогичного имущества или выкуп арендованных активов), поэтому при переходе от первой части формулы, приведенной в приложении II, ко второй возникает промежуточный период, в котором самортизирована только часть права пользования активами. Определение денежных потоков в промежуточном периоде усложняет расчет и приводит к использованию дополнительных допущений.

Согласно требованиям МСФО (IAS) 36 ценность использования определяется на доналоговом базисе, то есть налог на прибыль не учитывается как при расчете будущих денежных потоков, так и при определении ставки дисконтирования [47]. Определение доналоговых денежных потоков, их

дисконтирование с применением доналоговой ставки и расчет посленалоговых денежных потоков и посленалоговой ставки приводит к сопоставимым результатам, поэтому на практике преимущественно определяется посленалоговая приведенная стоимость денежных потоков и посленалоговая ставка дисконтирования, что подтверждается рекомендациями БДО [240]. Таким образом, рекомендуется рассчитывать ПСДП в рамках второго подхода на посленалоговом базисе.

В основе предложенных в статье [180] и в приложении П формул приведенной стоимости денежных потоков лежит общепринятая формула расчета дисконтированного свободного денежного потока и/или стоимости бизнеса [3-5]. Расчет ценности использования сопоставим с расчетом инвестиционной стоимости бизнеса. Основным отличием является то, что при расчете инвестиционной стоимости бизнеса учитываются имеющиеся у организации активы и обязательства, а также планы по расширению текущей деятельности в том числе за счет использования принципиально новых активов. Ценность использования основывается только на будущих денежных потоках, которые может принести имеющийся у организации актив.

В большинстве случаев расчет приведенной стоимости денежных потоков и ценности использования на основании первого и второго подходов приводит к сопоставимым результатам. Для проверки сопоставимости допущения о продлении аренды в рамках первого подхода и допущения о покупке аналогичного актива (в 3 году) в рамках второго подхода рассмотрим примеры, приведенные в таблице 13 (первый подход) и таблице 14 (второй подход).

При практическом расчете ставки дисконтирования в рамках второго подхода стоимость арендного (лизингового) финансирования не влияет на стоимость собственного капитала, но влияет на соотношение собственного и заемного капиталов при взвешивании их стоимостей. В результате ставка дисконтирования, рассчитанная с применением второго подхода, ниже, чем в рамках первого подхода, что обусловлено меньшими рисками и более низкой

Таблица 13 – Пример расчета ценности использования в рамках первого подхода

В условных денежных единицах

Наименование	Год				
	1	2	3	4	5
EBITDA	7 000	8 000	8 500	9 000	10 000
Расходы на текущую аренду	-1 000	-1 000	-	-	-
Продление договора аренды	-	-	-1 040	-1 085	-1 135
EBIT*	6 000	7 000	7 460	7 915	8 865
Налог на прибыль	-1 500	-1 750	-1 865	-1 979	-2 216
Свободные денежные потоки	4 500	5 250	5 595	5 936	6 649
Ставка дисконтирования, в процентах	20,8				
ПСДП прогнозного периода	17 442				
ЧОК на дату оценки	-3 200				
ПСАП (Ставка 16%)**	1 605				
ЦИ (ВНА + ППА)	15 847				
ОА	-1 605				
ЦИ (ВНА)	14 242				
* Предполагается, что амортизация отсутствует					
** Предполагается, что на балансе имеется единственный арендованный актив, срок аренды которого закончится через 2 года. После окончания срока аренды имеющегося актива, договор аренды будет продлен					

Источник: составлено автором. Финансовая информация условна.

Таблица 14 – Пример расчета ценности использования в рамках второго подхода

В условных денежных единицах

Наименование	Год				
	1	2	3	4	5
EBITDA	7 000	8 000	8 500	9 000	10 000
Амортизация имеющегося ППА*	-850	-850	-	-	-
EBIT	6 150	7 150	8 500	9 000	10 000
Налог на прибыль**	-1 534	-1 784	-1 901	-2 016	-2 255
Возврат амортизации имеющегося ППА*	850	850	-	-	-
Капитальные затраты на покупку аналогичных активов	-	-	-2 700	-	-
Свободные денежные потоки	5 466	6 216	3 899	6 984	7 745
Ставка дисконтирования, в процентах	20,6				
ПСДП прогнозного периода	19 070				
ЧОК на дату оценки	-3 200				
ЦИ (ВНА + ППА)	15 870				
ОА	-1 605				
ЦИ (ВНА)	14 265				
* Предполагается, что на балансе имеется единственный арендованный актив, срок аренды которого закончится через 2 года. После окончания срока аренды имеющегося актива данный или аналогичный актив будет приобретен в собственность					
** Расчет налога на прибыль осуществляется в соответствии с методическими рекомендациями, приведенными в Приложении Р					

Источник: составлено автором. Финансовая информация условна.

требуемой доходностью арендуемого имущества по сравнению с рисками и доходностью собственного капитала. Практическим упрощением является отражение стоимости арендного (лизингового) финансирования в составе заемного капитала, что приводит к увеличению его доли при применении модели средневзвешенной стоимости капитала (WACC).

Формула расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС в рамках второго подхода представлена в приложении П. Для расчета балансовой стоимости внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов, с которой следует сопоставить полученную ценность использования для определения суммы обесценения, используется формула (П.3).

Учет обязательства по аренде как при расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов, так и в составе их балансовой стоимости обусловлен требованием МСФО (IAS) 36 [47]. Получение транспарентной отчетной информации об обесценении возможно только при учете особенностей формирования и использования приведенных в формулах компонентов, а также связанных с ними рисков. С этой целью на основании детального анализа положений МСФО (IAS) 36 [47], рекомендаций, представленных БДО [240], Советом по МСФО [239], а также работ ведущих российских ученых, и с учетом практического опыта автора по расчету ценности использования, полученного в рамках реализации проектов в консалтингово-аудиторской компании АО «Кэпт», разработаны расширенные и адаптированные к российской практике методические рекомендации по расчету ключевых статей и компонентов ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС с учетом требований новых ФСБУ [180], представленные в приложении Р.

Логика построения предложенных методических рекомендаций соответствует формулам определения ценности использования основных средств и нематериальных активов, в том числе арендуемого имущества, приведенных в приложении П и в статье [180]. Такое соответствие позволит

структурировать последовательность расчета ценности использования и упорядочит применение предложенных методических рекомендаций составителями отчетности. Особенности данных рекомендаций являются их разделение и систематизация по отдельным статьям и компонентам формул ценности использования: цена, объемы, операционных расходы, амортизация, налог на прибыль, капитальные затраты, чистый оборотный капитал, терминальная стоимость, аренда, ставка дисконтирования, отражение различий в учете ряда статей в соответствии с требованиями ФСБУ и Налогового кодекса Российской Федерации, а также руководство практикой автора по расчету ценности использования при работе в АО «Кэпт». На основании анализа методической базы и практики расчета, с учетом предложенных рекомендаций по расчету ценности использования и опыта автора составлен перечень типичных ошибок, представленный в приложении С.

Таким образом, на основании проведенного анализа рекомендуется:

- осуществлять наряду с качественным анализом, проводимым в соответствии с положениями МСФО (IAS) 36, предварительный количественный анализ потенциального обесценения с применением предложенных автором формул. Дальнейшее развитие указанных формул возможно за счет их отраслевой спецификации и включения уникальных показателей, отражающих особенности функционирования организации и чувствительность конкретной компании к внутренним и внешним факторам;
- использовать предложенные методические рекомендации для определения величины отдельных статей и компонентов ценности использования в соответствии с формулами ее расчета и особенностями применения каждого из двух подходов к учету арендованных активов. Разработать конкретные рекомендации в отношении возникающих при применении второго подхода существенных допущений, отраженных на рисунке 21. Все расчеты производить исходя из дополненного автором перечня типичных ошибок;

– сделанные рекомендации целесообразно положить в основу официальных Рекомендаций (как приложения к стандарту МСФО (IAS) 36 для ФСБУ) для формирования отчетной информации. Официальные (до их принятия – предложенные) рекомендации следует обновлять по мере появления новых условий и новых информационно-технологических возможностей для определения оценочных значений наиболее «точно» (насколько это в принципе реально в условиях возросшей нестабильности экономической ситуации). Применение предложенных (в дальнейшем – официальных) рекомендаций позволит повысить прозрачность отчетности за счет увеличения точности прогнозных расчетных показателей, являющихся оценочными значениями, или необходимых показателей для их расчета.

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» [198], опыта раскрытия экологического и социального аспекта в финансовой отчетности анализируемых экономических субъектов, выделенных в параграфе 2.3, и с применением оценочных и условных обязательств, отражающих ESG-риски и факты, проведен анализ взаимосвязи показателей финансовой и нефинансовой отчетности, в частности отчета об

устойчивом развитии и связанных отчетов. 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 прозрачность, является кросс-ссылка» [175, с. 90]. Среди выделенных практик прямую ссылку в отчете об устойчивом развитии и связанных отчетах на финансовую отчетность используют компании TotalEnergies SE [211] и Rio Tinto Group [231]. 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 выделены нефинансовые аспекты: операционные расходы на декарбонизацию, влияние климата на неопределенный срок жизни прав на воду, расходы на закрытие, рекультивацию и окружающую среду и другие [231], и показаны связанные примечания финансовой отчетности. «Раскрытие

аналогичной таблицы экономическими субъектами позволит пользователям отчетности однозначно идентифицировать связь финансовой и нефинансовой отчетности» [175, с. 90].

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» [175, с. 90]. 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» [120; 142].

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. Лучшие практики связанности с применением условных обязательств по исследуемым компаниям представлены в приложении Х. «Текстовое раскрытие условных обязательств в отношении вопросов экологии, встречается в финансовой отчетности значительно чаще, чем раскрытие условных обязательств социального характера» [175, с. 90].

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 на рисунке 22.

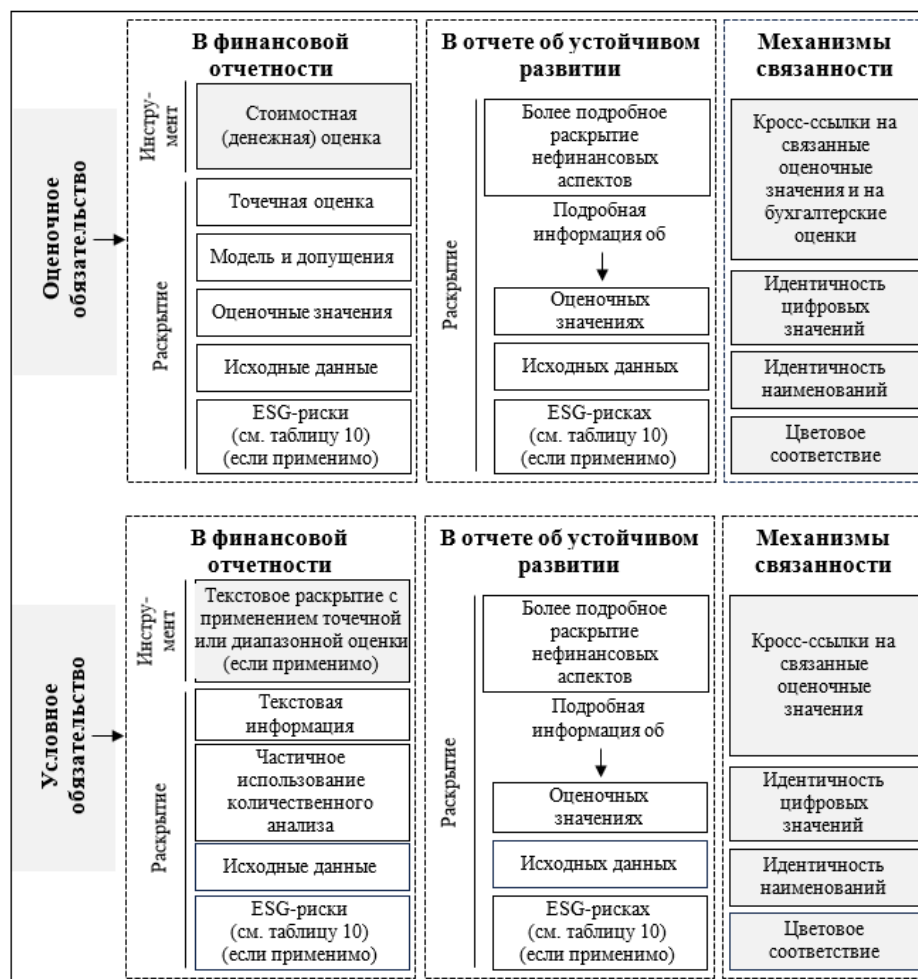


Рисунок 22 – Механизмы связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением оценочных и условных обязательств
 Источник: разработано автором [175, с. 94].

Важным оценочным аспектом для раскрытия и осуществления связанности являются ESG-риски и отражение их влияния в виде денежной оценки. Раскрытие связанности таких рисков в финансовой отчетности рекомендуется осуществлять в примечаниях по оценочным или условным обязательствам. На основании проведенного анализа и предложенных на рисунке 22 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 на рисунке 23.

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 упорядочивающая раскрытие бухгалтерских оценок и оценочных значений в корпоративной отчетности.

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

- целесообразно наличие в нефинансовой отчетности компаний показателей, позволяющих рассчитать оценочные и условные обязательства, так как эта информация будет служить основой для дальнейшей гармонизации финансовой отчетности и нефинансовых отчетов. Демонстрация конкретных методических подходов к расчету ключевых нефинансовых показателей создает условия для увеличения области их применения в корпоративной отчетности экономических субъектов [176];

	Раскрытие в финансовой отчетности	Раскрытие в отчете об устойчивом развитии
Оценочное обязательство по пенсионным выплатам сотрудникам	- сумма оценочного обязательства минимум за 3 года в бухгалтерском балансе - описание сущности оценочного обязательства, видов пенсионных планов, в том числе связанных со спецификой деятельности компании, описание особенностей признания и измерения оценочного обязательства - раскрытие по регионам и видам - изменение величины обязательства по пенсионным выплатам минимум за 3 года и описание причин изменения - краткое описание исходных данных, допущений, оценочных значений, используемых при расчетах, 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 - анализ чувствительности по оценочным значениям и допущениям, описанным ранее (причины изменения диапазона отдельных смешанных оценочных значений рекомендуется описать в отчете об устойчивом развитии) - график платежей по обязательству по временным диапазонам: в течение 1 года, 1-3 года, 3-5 лет, 5-10 лет, более 10 лет - краткое описание связанности пенсионных выплат сотрудникам с социальным аспектом - информация о связанных рисках (в том числе ESG-рисках) (если применимо) - ссылка на отчет об устойчивом развитии	- информация по имеющимся пенсионным планам и их особенностям с применением идентичных наименований - количественная информация по сотрудникам, связанным 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, структура персонала по возрасту и полу, региональное распределение сотрудников, минимум за 3 года - подробное описание исходных данных, оценочных значений, связанных с деятельностью, обусловленной устойчивым развитием, и используемых для расчета обязательства по пенсионным выплатам сотрудникам, в частности ожидаемой продолжительности жизни - ссылка на финансовую отчетность - подробное описание связанности обязательства по пенсионным выплатам сотрудникам с социальным аспектом - подробная информация о связанных ESG-рисках, в соответствии с таблицей 10 (если применимо) - раскрытие соответствующих показателей в соответствии со Стандартом отчетности об устойчивом развитии Министерства Экономического Развития Российской Федерации - прочая информация
Условное обязательство, связанное с окружающей средой	- описание сущности условных обязательств - выделение связанных с условным обязательством сумм за анализируемый период (минимально) - описание связанных судебных разбирательств с указанием сумм исков за анализируемый период (минимально) (если применимо) - точечная или диапазонная оценка вероятного влияния на финансовые показатели или указание причин невозможности расчета влияния в случае повышения вероятности наступления события (рекомендуется раскрыть в финансовой отчетности, допустимо раскрытие в отчете об устойчивом развитии) - связанные оценочные значения, используемые в расчетах (если применимо) - 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) - ссылка на отчет об устойчивом развитии	- подробное описание связанных событий, фактов с применением идентичных наименований и количественными показателями за анализируемый период (минимально) - описание действий, направленных на минимизацию последствий, вызвавших необходимость формирования условного обязательства (если применимо) - описание ключевых связанных целей по периодам: краткосрочный, среднесрочный, долгосрочный и соответствие экологической, климатической стратегии экономического субъекта (если применимо) - точечная или диапазонная оценка вероятного влияния на финансовые показатели или указание причин невозможности расчета влияния в случае повышения вероятности наступления события (рекомендуется раскрыть в финансовой отчетности, допустимо раскрытие в нефинансовой отчетности) - информация о связанных ESG-рисках с раскрытием в соответствии с таблицей 10 (если применимо) - описание основных исходных данных, оценочных значений, используемых для расчета условного обязательства, связанного с окружающей средой - ссылка на финансовую отчетность - раскрытие соответствующих показателей с использованием Стандарта отчетности об устойчивом развитии Министерства Экономического Развития Российской Федерации и МСФО (IFRS) S2 - прочая информация

Источник: разработано автором.

Рисунок 23 – Примеры пунктов к раскрытию информации по оценочному и условному обязательству, связанным с устойчивым развитием

Таблица 15 – Матрица согласованного раскрытия бухгалтерских оценок и оценочных значений 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.

– 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 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 [175].

Заключение

Одной из наиболее сложных для применения категорией корпоративной 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.

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.

Отмечена разнонаправленность и неоднозначность влияния исследуемой категории на значения финансовых коэффициентов. Применение конкретных видов оценочных значений в практической деятельности компаний и их взаимосвязь со значениями финансовых коэффициентов позволяет стейкхолдерам более точно оценить перспективы деятельности организации, а также способствует повышению транспарентности корпоративной отчетности.

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, средневзвешенная по вероятностям, 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.

В результате анализа положений федеральных и международных стандартов выделены 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 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. Проанализированы подходы к расчету ценности использования и представлены формулы по ее расчету, учитывающие особенности ведения учета в Российской Федерации, а также осуществлено сопоставление результатов определения ценности использования с применением первого и второго подходов. На основе анализа, систематизации и адаптации сложившейся практики разработаны 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. Булыга, Р.П. Корпоративная отчетность : учебник / коллектив авторов ; под общей редакцией Р.П. Булыги. – Москва : КНОРУС, 2025. – 384 с. – ISBN 978-5-406-13811-3.
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. Спиридонова, Е.А. Оценка стоимости бизнеса : учебник и практикум для вузов / Е.А. Спиридонова. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Юрайт, 2022. – 317 с. – ISBN 978-5-534-08022-3.
4. Щербаков, В.А. Оценка стоимости предприятия (бизнеса) : учебник / В.А. Щербаков, Н.А. Щербакова. – 4-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Омега-Л, 2012. – 315 с. – ISBN 978-5-370-02339-2.
5. Эскиндаров, М.А. Оценка стоимости бизнеса : учебник / коллектив авторов; под редакцией М.А. Эскиндарова, М.А. Федотовой. – 2-е издание. – Москва : КНОРУС, 2020. – 320 с. – ISBN 978-5-406-00281-0.
6. 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.
7. 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.
8. 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.

9. 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.

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

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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

25. 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/ (дата обращения: 22.04.2022).

26. 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/ (дата обращения: 11.02.2022).

27. 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/ (дата обращения: 01.12.2024).

28. 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 (дата обращения: 23.06.2023).

Стандарты

29. 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/ (дата обращения: 13.06.2021).

30. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

31. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

32. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

33. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

34. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

35. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

36. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

37. 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/ (дата обращения: 13.08.2024).

38. 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/ (дата обращения: 13.08.2024).

39. 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/ (дата обращения: 01.05.2024).

40. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

41. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

42. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

43. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

44. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

45. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

46. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

47. 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/ (дата обращения: 16.12.2024).

48. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

49. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

50. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

51. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

52. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

53. 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/ (дата обращения: 03.02.2024).

54. 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/ (дата обращения: 03.02.2024).

55. 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/ (дата обращения: 03.02.2024).

56. 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/ (дата обращения: 03.02.2024).

57. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

58. 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/ (дата обращения: 15.12.2024).

59. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

60. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

61. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

62. 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/ (дата обращения: 15.12.2024).

63. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

64. 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/ (дата обращения: 15.12.2024).

65. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

66. 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/ (дата обращения: 15.12.2024).

67. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

68. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

69. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

70. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

71. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

72. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

73. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

74. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

75. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

76. 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/ (дата обращения: 07.05.2024).

77. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

78. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

79. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

80. 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/ (дата обращения: 04.08.2024).

81. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

82. 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/ (дата обращения: 05.08.2024).

83. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

84. 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/ (дата обращения: 01.02.2024).

85. 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 (дата обращения: 14.12.2024).

Диссертации

86. 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

87. 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.

88. 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.

89. 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.

90. 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

91. 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).

92. 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).

93. 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).

94. 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).

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 (дата обращения: 08.05.2023).

97. 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).

98. 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).

99. 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 (дата обращения: 08.05.2023).

100. 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 (дата обращения: 08.05.2023).

101. 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).

102. 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).

103. 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/ (дата обращения: 18.03.2023).

104. 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/ (дата обращения: 18.03.2023).

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

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

107. 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).

108. Годовой отчет ПАО «Сургутнефтегаз» за 2020 год / ПАО «Сургутнефтегаз» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.surgutneftegas.ru/investors/essential_information/reporting/godovye-otchety/ (дата обращения: 18.03.2023).

109. 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).

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

111. 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).

112. 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).

113. 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 (дата обращения: 01.02.2024).

114. О рекомендациях по раскрытию финансовыми организациями информации в области устойчивого развития [Информационное письмо Банка

России от 13.06.2023 № ИН-02-28/44] // Официальный сайт Банка России. – 2023. – Текст : электронный. – URL: <https://www.cbr.ru/Crosscut/LawActs/File/6233> (дата обращения: 01.02.2024).

115. 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).

116. 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).

117. 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).

118. 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/ (дата обращения: 08.05.2023).

119. 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).

120. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «ГМК «Норникель» за 2022 год / ПАО «ГМК «Норникель» : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://normickel.ru/investors/disclosure/financials/> (дата обращения: 08.05.2023).

121. 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).

122. 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/ (дата обращения: 18.03.2023).

123. 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).

124. 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).

125. 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).

126. 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).

127. 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).

128. 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).

129. 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).

130. 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/ (дата обращения: 18.03.2023).

131. 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).

132. 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).

133. 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).

134. 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).

135. 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).

136. 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).

137. 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).

138. 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).

139. 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).

140. 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).

141. 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).

142. 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).

143. 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).

144. 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).

145. 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/ (дата обращения: 08.05.2023).

146. 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).

147. 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).

148. 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).

149. 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).

150. 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).

151. 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

152. Алексеева, И.В. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность» / И.В. Алексеева, Р.Г. Осипова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 12 (354). – С. 25-34. – ISSN 2073-5081.

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

154. 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.

155. 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.

156. 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.

157. 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.

158. 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.

159. 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.

160. 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.

161. Вахрушина, М.А. Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании / М.А. Вахрушина, А.А. Толчеева // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2017. – № 2. Том 12. – С. 297-310. – ISSN 1994-9960.

162. Вахрушина, М.А. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16 (310). – С. 2-9. – ISSN 2073-5081.

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

164. 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.

165. 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.

166. 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.

167. 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.

168. 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.

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

170. 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.

171. 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.

172. 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.

173. 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.

174. 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 (дата обращения: 30.10.2024)

175. 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.

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

177. 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.

178. 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.

179. 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.

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

181. 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.

182. 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.

183. Курманова, А.Х. Современные виды корпоративной отчетности: их содержание и принципы формирования / А.Х. Курманова // Russian journal of management. – 2024. – № 2. Том 12. – С. 499-512. – ISSN 2500-1469.

184. 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.

185. 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.

186. 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.

187. 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.

188. 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.

189. 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.

190. 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.

191. Макушкина, Д.М. Факторы, определяющие транспарентность бизнеса / Д.М. Макушкина, О.В. Рожнова // Управленческий учет. – 2022. – № 6-3. – С. 716-724. – ISSN 1814-8476.

192. Малиновская, Н.В. Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность» / Н.В. Малиновская // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 6. Том 8. – С. 31-41. – ISSN 2408-9303.

193. 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.

194. 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.

195. 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.

196. 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.

197. Рожнова, О.В. Проблемы оценки элементов корпоративной отчетности / О.В. Рожнова // Аудиторские ведомости. – 2023. – № 4. –

С. 42-47. – ISSN 1727-8058.

198. 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.

199. 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.

200. Сафонова, И.В. Концептуальная модель цифровой корпоративной отчетности / И.В. Сафонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2025. – № 1. Том 12. – С. 27-45. – ISSN 2408-9303.

201. 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.

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

203. Чайковская, Л.А. Корпоративная отчетность и ее роль в управлении бизнесом / Л.А. Чайковская // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – № 1. Том 10. – С. 28-35. – ISSN 2408-9303.

204. 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

205. 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).

206. Годовой отчет ArcelorMittal S.A. за 2022 год / ArcelorMittal S.A. : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://corporate.arcelormittal.com/media/obsd11ud/annual-report-2022.pdf> (дата обращения: 10.05.2023).

207. 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).

208. 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).

209. 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).

210. 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).

211. 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).

212. 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).

213. 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).

214. 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).

215. 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 (дата обращения: 08.05.2023).

216. 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).

217. 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).

218. 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).

219. 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).

220. 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).

221. 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).

222. 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).

223. 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).

224. 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).

225. 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).

226. 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).

227. 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).

228. 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).

229. 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 (дата обращения: 10.05.2023).

230. 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).

231. 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).

232. 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).

233. 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).

234. 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).

235. 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.

236. 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).

237. 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).

238. 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).

239. 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).

240. 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).

241. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information : официальный сайт. – URL: <https://www.ifrs.org/issued->

standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/ (дата обращения: 01.02.2024). – Текст : электронный.

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

243. 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.

244. 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.

245. 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.

246. 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 отсутствует.

247. 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.

248. 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 отсутствует.

Приложение А
(информационное)

Пул бухгалтерских оценок в МСФО

Таблица А.1 – Пул бухгалтерских оценок в МСФО

МСФО	Бухгалтерские оценки*
1	2
IAS 2 [31]	Чистая стоимость продажи запасов (англ. «net realizable value of inventories») [31] 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») [31] Оценочное обязательство, возникающее на основании договоров на покупку запасов по твердым ценам (англ. «provision arised from firm purchase contracts») [31] Справедливая стоимость запасов (англ. «fair value of inventories») [31]
IAS 8 [32]	Чистая стоимость продажи запасов (англ. «net realizable value of inventories») [32] Амортизационные расходы по объектам основных средств (англ. «depreciation expenses for an item of PPE») [32] Оценочное обязательство в отношении гарантийных обязательств (англ. «provision for warranty obligations») [32] Справедливая стоимость актива или обязательства (англ. «fair value of an asset or liability») [32] Оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки (англ. «loss allowance for expected credit losses») [32]
IAS 10 [33]	Оценочное обязательство по судебным делам (англ. «provision related to this court case») [33]
IAS 12 [34]	Отложенный налоговый актив/обязательство (англ. «deferred tax asset/liability») [34]
IAS 16 [35]	Амортизационные расходы по объектам основных средств (англ. «the depreciation expenses for an item of PPE») [35] Расчетные оценки, относящиеся к демонтажу, удалению или восстановлению оборудования (англ. «the estimated costs of dismantling, removing or restoring items of PPE») [35] Расчетные затраты на выбытие (англ. «estimated costs of disposal») [35] Остаточная стоимость объекта основных средств (англ. «residual value of PPE») [35] Специфичная для организации стоимость (англ. «entity-specific value») [35] Ценность использования актива (англ. «asset's value in use») [35] Справедливая стоимость объекта основных средств (англ. «fair value of PPE») [35] Расчетные затраты на выплату вознаграждений (англ. «estimated costs of benefits») [35] Расчетные оценки, относящиеся к пенсионным планам (англ. «post-employment benefits») [35] Расчетные оценки в отношении затрат на медицинское обслуживание (англ. «estimates of future medical costs») [35]
IAS 19 [36]	Чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами (англ. «the net defined benefit liability (asset)») [36] Чистая величина процентов на чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами (англ. «net interest on the net defined benefit liability (asset)») [36] 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») [36]
IAS 20 [37]	Справедливая стоимость неденежных грантов (англ. «fair value of non-monetary grants») [37]
IAS 21 [38]	Чистая инвестиция в зарубежное подразделение (англ. «net investment in a foreign operation») [38] Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [38] Актив в форме права пользования (англ. «right-of-use asset») [38]

Продолжение таблицы А.1

1	2
IAS 21 [38]	Резерв, подлежащий погашению неденежными активами (англ. «provision that is to be settled by the delivery of a non-monetary asset») [38] Резерв, подлежащий погашению денежными средствами (англ. «provision that is to be settled in cash») [38]
IAS 23 [39]	Сумма затрат по займам, которую капитализирует организация (англ. «the amount of borrowing costs that an entity capitalizes») [39]
IAS 24 [40]	Резерв по сомнительным долгам (англ. «provision for doubtful debts») [40]
IAS 26 [41]	Актuarная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат (англ. «actuarial present value of promised retirement benefits») [41] Справедливая стоимость активов программы (англ. «fair value of plan assets») [41] Справедливая стоимость инвестиций пенсионной программы (англ. «fair value of retirement benefit plan investments») [41]
IAS 27 [42]	Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия (англ. «fair value of investments in associates or joint ventures») [42] Справедливая стоимость дочерней организации (англ. «fair value of subsidiary») [42]
IAS 28 [43]	Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия (англ. «fair value of investments in associates or joint ventures») [43] Чистая справедливая стоимость идентифицируемых активов объекта инвестиций (англ. «net fair value of the investee's identifiable assets») [43] Справедливая стоимость инвестиции в долевой инструмент (англ. «fair value of an investment in an equity instrument») [43]
IAS 32 [45]	Собственные долевые инструменты организации, оцениваемые по справедливой стоимости (англ. «fair value of entity's own equity instruments») [45] Справедливая стоимость долевых инструментов (англ. «fair value of equity instrument») [45] Справедливая стоимость составного финансового инструмента (англ. «fair value of the compound financial instrument») [45] Справедливая стоимость будущих процентных платежей (англ. «fair value of future interest payments») [45] Справедливая стоимость долгового компонента (англ. «fair value of liability component») [45] Справедливая стоимость договора, связанного с выпущенным опционом на акции (долевой инструмент) (англ. «fair value of a contract for an issued share option») [45]
IAS 33 [46]	Справедливая стоимость возмещения, выплаченного акционерам-держателям привилегированных акций (англ. «fair value of the consideration paid to the preference shareholders») [46] Справедливая стоимость обыкновенных акций (англ. «fair value of ordinary shares») [46]
IAS 36 [47]	Оценочное обязательство по затратам на восстановление (окружающей среды) (англ. «provision for restoration costs») [47] Оценка убытка от обесценения (англ. «amount estimated for an impairment loss») [47] Приведенная стоимость денежных потоков (англ. «present value of cash flows») [47] Гудвил (англ. «goodwill») [47] Возмещаемая сумма активов (англ. «recoverable amount of assets») [47] Ценность использования актива (англ. «asset's value in use») [47]
IAS 37 [48]	Оценочное обязательство на покрытие затрат по выводу из эксплуатации (англ. «provision for the decommissioning costs») [48] Обязательство по штрафам или затратам на ликвидацию незаконного ущерба окружающей среде (англ. «provision for penalties or clean-up costs for unlawful environmental damage») [48] 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») [48] Условный актив как сумма выставленного иска, если результат неопределен (англ. «contingent asset like a claim where the outcome is uncertain») [48] Суммы резервов, относящиеся к гарантиям на разные товары (англ. «provision amounts relating to warranties of different products») [48] Оценочное обязательство по обременительным договорам (англ. «provision for onerous contract») [48]

Продолжение таблицы А.1

1	2
IAS 37 [48]	Оценочное обязательство по затратам на реструктуризацию (англ. «provision for the costs of restructuring») [48] Приведенная стоимость требуемых ожидаемых затрат на погашение обязательства (англ. «the present value of the expenditures expected to be required to settle the obligation») [48] Ожидаемая стоимость затрат на ремонт (англ. «the expected value of the cost of repairs») [48] Условный актив/обязательство (англ. «contingent asset/liability») [48]
IAS 38 [49]	Амортизационные расходы по объектам нематериальных активов (англ. «the depreciation expenses for an item of intangible assets») [49] Расчетные затраты на выбытие (англ. «estimated costs of disposal») [49] Остаточная стоимость объекта нематериальных активов (англ. «residual value of intangible asset») [49] Гудвил (англ. «goodwill») [49] Специфичная для организации стоимость (англ. «entity-specific value») [49] Справедливая стоимость объекта нематериальных активов (англ. «fair value of intangible asset») [49]
IAS 39 [50]	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») [50] Внутренняя стоимость и временная стоимость опциона (англ. «intrinsic value and time value of an option») [50] 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») [50] Справедливая стоимость твердого договорного обязательства, связанного с хеджируемым риском (англ. «fair value of the firm commitment attributable to the hedged risk») [50] Справедливая стоимость долгового инструмента с фиксированной процентной ставкой (англ. «fair value of a fixed rate debt instrument») [50] Справедливая стоимость хеджируемой статьи (англ. «fair value of hedge item») [50] Справедливая стоимость инструментов хеджирования (англ. «fair value of the hedging instrument») [50] Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (англ. «investment property fair value») [50]
IAS 41 [52]	Оценочное обязательство по обременительным договорам (англ. «provision for onerous contract») [52] Не обремененная никакими условиями государственная субсидия, которая связана с биологическим активом (англ. «unconditional government grant related to a biological asset») [52] Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции (англ. «fair value of an agricultural produce») [52] Справедливая стоимость необработанной земли и капитализированных затрат на окультуривание почвы (англ. «fair value of raw land and land improvements») [52] Справедливая стоимость биологических активов (англ. «fair value of biological assets») [52]
IFRS 1 [53]	Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [53]
IFRS 2 [54]	Приведенная стоимость дивидендов (англ. «present value of dividends») [54] Предполагаемая стоимость опциона (англ. «estimated option value») [54] Справедливая стоимость полученных товаров и услуг (англ. «fair value of the goods or services received») [54] Справедливая стоимость обыкновенных акций (англ. «fair value of ordinary shares») [54] Справедливая стоимость опционов на акции (англ. «fair value of share options») [54] Справедливая стоимость предоставленных опционов на акции (англ. «fair value of the share options granted») [54] Справедливая стоимость всего пакета вознаграждений (англ. «fair value of the total remuneration package») [54]

Продолжение таблицы А.1

1	2
IFRS 2 [54]	Справедливая стоимость выплат на основе акций (англ. «fair value of the share-based payment») [54] Справедливая стоимость замещающих долевых инструментов (англ. «fair value of the replacement equity instruments») [54] Чистая справедливая стоимость аннулированных долевых инструментов (англ. «net fair value of the cancelled equity instruments») [54] Справедливая стоимость прав на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций (англ. «fair value of the share appreciation rights») [54] Справедливая стоимость долгового компонента (англ. «fair value of the debt component») [54] Справедливая стоимость долевого компонента (англ. «fair value of the equity component») [54]
IFRS 3 [55]	Приведенная стоимость оставшихся арендных платежей (англ. «present value of the remaining lease payments») [55] Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [55] Гудвил (англ. «goodwill») [55] 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») [55] Справедливая стоимость условного возмещения (англ. «fair value of contingent consideration») [55] Справедливая стоимость идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательства «fair value of the identifiable assets acquired and the liabilities assumed») [55] Справедливая стоимость неконтролирующей доли участия (англ. «fair value of non-controlling interest») [55] Справедливая стоимость компенсирующих активов (англ. «fair value of indemnification asset») [55] Справедливая стоимость доли в капитале объекта приобретения (англ. «fair value of the acquiree's equity interests») [55] Справедливая стоимость переданного возмещения (англ. «fair value of the consideration transferred») [55] Справедливая стоимость контролирующей доли участия (англ. «fair value of controlling interest») [55] Справедливая стоимость совместных предприятий (англ. «fair value of a mutual entity») [55] Справедливая стоимость существовавших ранее недоговорных отношений (таких как судебный процесс) (англ. «fair value of a pre-existing non-contractual relationship (lawsuit)») [55] Справедливая стоимость дебиторской задолженности (англ. «fair value of the receivables») [55] Справедливая стоимость ранее имевшейся доли (англ. «fair value of previously held interest») [55]
IFRS 5 [56]	Приведенная стоимость затрат на продажу (англ. «present value of costs to sell») [56]
IFRS 7 [57]	Оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки (англ. «loss allowance for expected credit losses») [57] Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [57] Внутренняя стоимость и временная стоимость опциона (англ. «intrinsic value and time value of an option») [57] Справедливая стоимость связанных с финансовым активом кредитных производных инструментов (англ. «fair value of related credit derivatives») [57] Справедливая стоимость обеспечения (англ. «fair value of the collateral») [57]
IFRS 9 [58]	Оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки в отношении финансового актива (англ. «loss allowance for expected credit losses on a financial asset») [58] Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [58] Внутренняя стоимость и временная стоимость опциона (англ. «intrinsic value and time value of an option») [58] Стоимость форвардного элемента и спот-элемента форвардного договора (англ. «value of forward element and spot element of forward contract») [58]

Продолжение таблицы А.1

1	2
IFRS 9 [58]	Резерв хеджирования денежных потоков (англ. «cash flow hedge reserve») [58] Справедливая стоимость долгового инструмента (англ. «fair value of the debt instrument») [58] Справедливая стоимость обязанности по возврату обеспечения (англ. «fair value for its obligation to return the collateral») [58] Финансовые активы/обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (англ. «financial assets/liability at fair value through profit or loss») [58] Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (англ. «financial assets at fair value through other comprehensive income») [58] Справедливая стоимость гибридного контракта (англ. «fair value of hybrid contract») [58] Справедливая стоимость условия о досрочном погашении (англ. «fair value of the prepayment feature») [58] Справедливая стоимость облигаций (англ. «fair value of bonds») [58] Справедливая стоимость обязательств ипотечного банка (англ. «fair value of the mortgage bank's liability») [58] Справедливая стоимость активов, отражающих договорное право клиента по ипотечному кредиту (англ. «fair value of the asset reflects the mortgage customer's contractual right») [58] Справедливая стоимость переданного или полученного возмещения (англ. «fair value of the consideration given or received») [58] Справедливая стоимость позиции по процентному риску (англ. «fair value hedge of the interest rate exposure») [58] Справедливая стоимость долгосрочного займа (англ. «fair value of a long-term loan») [58] Справедливая стоимость обязательства по предоставлению займов (англ. «fair value of loan commitments») [58] Справедливая стоимость оценочного обязательства по обслуживанию (англ. «fair value of a servicing liability for the servicing obligation») [58] Справедливая стоимость договора финансовой гарантии (англ. «fair value of financial guarantee contract») [58] Справедливая стоимость условия о досрочном погашении (англ. «fair value of a prepayment feature») [58] Справедливая стоимость хеджирования валютного риска, связанного с твердым обязательством (англ. «fair value of a hedge of the foreign currency risk of a firm commitment») [58] Справедливая стоимость дериватива (англ. «fair value of the derivative») [58]
IFRS 10 [59]	Справедливая стоимость переданной доли участия (англ. «fair value of the interest sold») [59] Справедливая стоимость инвестиций в дочерние организации (англ. «fair value of investment in a subsidiary») [59]
IFRS 11 [60]	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») [60] Убыток от обесценения (англ. «impairment loss») [60] Чистая возможная цена продажи активов, которые будут приобретены (англ. «net realizable value of the assets to be purchased») [60]
IFRS 12 [61]	Справедливая стоимость инвестиций в дочерние организации (англ. «fair value of investment in a subsidiary») [61] Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия (англ. «fair value of investments in associates or joint ventures») [61]
IFRS 13 [62]	Приведенная стоимость затрат на продажу (англ. «present value of costs to sell») [62] Внутренняя стоимость и временная стоимость опциона (англ. «intrinsic value and time value of an option») [62] Справедливая стоимость недвижимости с улучшениями (англ. «fair value of improved property») [62]

Продолжение таблицы А.1

1	2
IFRS 13 [62]	Справедливая стоимость долговых ценных бумаг (англ. «fair value of debt securities») [62]
IFRS 15 [63]	Оценка обязательств в отношении возврата товаров, возврата средств и прочих аналогичных обязательств (англ. «estimation of obligations for returns, refunds and other similar obligations») [63] Оценочные обязательства, вызванные претензиями третьих сторон в связи с нарушением патентов, авторских прав, прав на торговые марки, а также в связи с другими нарушениям (англ. «liabilities arising from claims of patent, copyright, trademark or other infringement») [63] Оценочное обязательство в отношении гарантийных обязательств (англ. «a provision for warranty obligations») [63] Обязательство в отношении возврата средств (англ. «refund liability») [63] Обязательство по переменному возмещению (англ. «variable consideration liability») [63] Ликвидационная стоимость товаров или услуг (англ. «scrap value of goods and services») [63] Ожидаемая стоимость величины переменного возмещения (англ. «expected value of amount of variable consideration») [63] Расчетная оценка результата выполнения договора (англ. «estimation of the outcome of a contract») [63] Признанная выручка методом результатов или методом ресурсов (англ. «recognized revenue based on output or input methods») [63] Справедливая стоимость неденежного возмещения (англ. «fair value of non-cash consideration») [63]
IFRS 16 [64]	Оценочное обязательство по обременительной аренде (англ. «provision for onerous leases») [64] Приведенная стоимость арендных платежей (англ. «present value of the lease payments») [64] Ликвидационная стоимость базового актива (англ. «residual value of underlying asset») [64] Обязательство по аренде (англ. «lease liability») [64] Резерв по договорам аренды обременительного характера (англ. «provision for onerous leases») [64] Обязательство по операциям продажи с обратной арендой (англ. «lease liability in a sale and leaseback») [64] Негарантированная ликвидационная стоимость (англ. «unguaranteed residual value») [64] Суммы, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости (англ. «amounts expected to be payable by the lessee under residual value guarantees») [64] Чистая инвестиция в аренду (англ. «net investment in the lease») [64] Актив в форме права пользования (англ. «right-of-use asset») [64] 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») [64]
IFRS 17 [65]	Ожидаемая приведенная стоимость выплат по случаям смерти (англ. «expected present value of death benefits») [65] Страховая составляющая комбинированных инвестиций (англ. «insurance component of combined investment») [65] Расчетная оценка денежных потоков по выполнению договора (англ. «estimation of fulfilment cash flows») [65] Расчетная оценка недисконтированной суммы требований (англ. «estimates of the undiscounted amount of the claims») [65]

Продолжение таблицы А.1

1	2
IFRS 17 [65]	Оценка суммы ожидаемых поступлений премий (англ. «estimate of expected premium receipts») [65] Обязательство по возникшим требованиям (англ. «liability for incurred claims») [65] Обязательство по оставшейся части покрытия (англ. «liability for remaining coverage») [65] Справедливая стоимость договора страхования (англ. «fair value of insurance contract») [65] 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») [65] Оценка расходов по страховым услугам (англ. «estimate of insurance service expenses») [65]
* Перечень не является исчерпывающим.	

Источник: составлено автором на основании [31-43; 45-50; 52-65].

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 ранее действующему (до 2005 года) 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») Резервы на покрытие возможных потерь по займам (англ. «allowance for loan losses») Безнадежные залоги (англ. «uncollectible pledges»)
Запасы	Устаревшие запасы (англ. «obsolete inventory») 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») Убытки по обязательствам по закупкам (англ. «losses on purchase commitments»)
Выручка	Выручка авиакомпаний от пассажиров (англ. «airline passenger revenue») Доход от подписки (англ. «subscription income») Выручка от фрахта и карго (англ. «freight and cargo revenue») Доход от взносов (англ. «dues income») Убытки по договорам купли-продажи (англ. «losses on sales contracts»)
Финансовые инструменты	Определение стоимости ценных бумаг (англ. «valuation of securities») Классификация ценных бумаг как инвестиционные или торгуемые (англ. «trading versus investment security classification») Вероятность высокой корреляции операций по хеджированию (англ. «probability of high correlation of a hedge») 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») Расходы, которые будут понесены (англ. «costs to be incurred») Процент завершения (англ. «percent of completion»)
Аренда (лизинг)	Первоначальные прямые затраты (англ. «initial direct costs») Исполнительные расходы (англ. «executory costs») Ликвидационная стоимость (англ. «residual values»)
Судебное разбирательство	Вероятность убытков (англ. «probability of loss») 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») Остаточная стоимость (англ. «residual value») Способ начисления амортизации (англ. «depreciation and amortization method») Возмещаемость затрат (англ. «recoverability of costs») Извлекаемые запасы природных ресурсов (англ. «recoverable reserves»)
Ставки	Годовая эффективная налоговая ставка в промежуточной отчетности (англ. «annual effective tax rate in interim reporting») Вмененные процентные ставки по дебиторской и кредиторской задолженности (англ. «imputed interest rates on receivables and payables») 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») Компенсации в программах предоставления опционов на акции компании и планах с отсрочкой использования (англ. «compensation in stock option plans and deferred plans») Претензии по гарантийным обязательствам (англ. «warranty claims») Налоги на недвижимое и движимое имущество (англ. «taxes on real and personal property») Возвраты денежных средств (англ. «renegotiation refunds») 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») Справедливая стоимость при неденежном обмене (англ. «fair values in nonmonetary exchanges») Затраты промежуточного периода в промежуточной отчетности (англ. «interim period costs in interim reporting») Текущая стоимость в персональном финансовом отчете (англ. «current values in personal financial statements»)

Источник: [236].

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 Резерв под обесценение запасов Справедливая стоимость запасов
Основные средства	Срок полезного использования ОС Ликвидационная стоимость объекта ОС Сумма обесценения ОС Оценка поступления БЭВ Оценочное обязательство по демонтажу Оценочные обязательства по ремонтам Справедливая стоимость ОС
Нематериальные активы	Срок полезного использования НМА Ликвидационная стоимость объекта НМА Сумма обесценения НМА Оценка поступления БЭВ Гудвил Справедливая стоимость НМА
Финансовые вложения	Резерв по ФВ
Капитальные вложения	Расчетная стоимость полученных ценностей Сумма обесценения капитальных вложений
Аренда (лизинг)	Оценочные обязательства, связанные с предметом аренды Чистая стоимость инвестиции в аренду Право пользования активом Справедливая стоимость предмета аренды Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды
Дебиторская задолженность	Резерв по сомнительным долгам
Налоги	Отложенный налоговый актив/обязательство
Прочие оценочные обязательства	Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды Оценочное обязательство по гарантиям Обязательство по рекультивации Оценочное обязательство по ЗУД

Продолжение таблицы В.1

1	2
Прочие оценочные обязательства	Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами Оценочное обязательство по предвиденным затратам Оценочное обязательство по реструктуризации Оценочное обязательство по пособиям Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора
Прочие	Условный актив/обязательство Справедливая стоимость активов, оказавшихся в излишке Сумма обесценения поисковых активов Справедливая стоимость передаваемых/приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг
Ставки	Ставка дисконтирования
* Перечень не является исчерпывающим.	

Источник: разработано автором [173, с. 148].

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*
Оценочные резервы	Резерв по ФВ Резерв по сомнительным долгам Резерв под обесценение запасов
Условные обязательства/активы	Условные обязательства/активы
Оценочные обязательства	Оценочное обязательство по демонтажу Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды Обязательство по рекультивации Оценочные обязательства, связанные с предметом аренды Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами Оценочное обязательство по предвиденным затратам Оценочное обязательство по гарантиям Оценочное обязательство по ЗУД Оценочное обязательство по реструктуризации Оценочные обязательства по ремонтам Оценочное обязательство по пособиям Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации Оценочное обязательство, вызванное расторжением договоров
Прочие оценочные значения, имеющие денежную оценку	Чистая стоимость продажи запасов Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов Ликвидационная стоимость объекта ОС/НМА Сумма обесценения ОС/НМА/Капитальных вложений/Поисковых активов Обязательство по аренде Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды Чистая стоимость инвестиции в аренду Право пользования активом Гудвил Отложенный налоговый актив/обязательство Расчетная стоимость полученных ценностей Справедливая стоимость передаваемых/приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг/ОС/НМА/запасов/предмета аренды/активов, оказавшихся в излишке
Оценочные значения, не имеющие денежную оценку	Срок полезного использования ОС/НМА Ставка дисконтирования
* Перечень не является исчерпывающим.	

Источник: разработано автором [173, с. 147].

Приложение Д
(информационное)

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

Таблица Д.1 – Классификация оценочных значений, используемых в ФСБУ, «по типам»

Финансовые*	Смешанные*
Оценочное обязательство, вызванное расторжением договора	Оценочное обязательство по демонтажу
Срок полезного использования ОС/НМА	Ставка дисконтирования
Оценочное обязательство по реструктуризации	Оценочное обязательство по предвиденным затратам
Оценка поступления БЭВ	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 по ФВ	Обязательство по рекультивации
Оценочное обязательство по гарантиям	Оценочное обязательство по пособиям
Расчетная стоимость полученных ценностей	Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации
Право пользования активом	-
Гудвил	-
Оценочное обязательство по ЗУД	-
Резерв по сомнительным долгам	-
Обязательство по аренде	-
Оценочные обязательства, связанные с предметом аренды	-
Чистая стоимость инвестиции в аренду	-
Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды	-
Оценочные обязательства по ремонтам	-
Отложенный налоговый актив/обязательство	-
Резерв под обесценение запасов	-
Чистая стоимость продажи запасов	-
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 [67-68; 71-75; 78-83] и таблицы 4.

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 поступления БЭВ	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	Средневзвешенная по вероятностям, 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
Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами	ПБУ 8/2010	Оценочное обязательство по судебным делам	IAS 10, IAS 1	Средневзвешенная по вероятностям, в соответствии с суммой затрат, приведенная стоимость

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, приведенная стоимость, использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques»)
Сумма обесценения нематериального актива	ФСБУ 14/2022			
Резерв по ФВ	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, 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	Приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат
Обязательство по рекультивации	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
Оценочные обязательства, связанные с предметом 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, приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат
	ФСБУ 25/2018			
	ФСБУ 25/2018			
Оценочное обязательство по предвиденным затратам	ПБУ 2/2008	Суммы резервов, относящиеся к гарантиям на разные товары	IAS 37	В соответствии с условиями договора, в соответствии с рыночными данными, приведенная стоимость, в соответствии с суммой затрат, 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 нарушениям	IFRS 15	
Оценочное обязательство по гарантиям	ПБУ 8/2010	Оценочное обязательство в отношении гарантийных обязательств	IAS 8, IFRS 15	
Оценочные обязательства по ремонтам	ПБУ 8/2010	Ожидаемая стоимость затрат на ремонт	IAS 37	В соответствии с рыночными данными, в соответствии со спецификацией, приведенная стоимость, в соответствии с суммой затрат
Резерв по сомнительным долгам	ПБУ 21/2008, ПБУ 10/99	Резерв по сомнительным долгам	IAS 24	В соответствии с условиями договора, средневзвешенная по вероятностям
Оценочное обязательство по ЗУД	ПБУ 8/2010	Оценочное обязательство по обременительным договорам	IAS 37, IAS 41	В соответствии с условиями договора, в соответствии с суммой затрат, 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, 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	

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5
Право пользования активом	ФСБУ 25/2018	Актив в форме права пользования	IFRS 16, IAS 21	В соответствии с условиями договора, приведенная стоимость, в соответствии с рыночными данными, в соответствии с суммой затрат
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, 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 пособиям	ПБУ 16/02	Оценочное обязательство по затратам на вознаграждение работникам	IAS 1	В соответствии с условиями договора, в соответствии с суммой затрат, 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, приведенная стоимость
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	

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5
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	Использование методов оценки стоимости (англ. «valuation techniques»)
Справедливая стоимость активов, оказавшихся в излишке	ФСБУ 28/2023	Не упоминается в МСФО		

Источник: составлено автором [174] с использованием [30-36; 38; 40; 47-49; 52-58; 60; 63-64; 67-68; 71-75; 78-83].

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, 2022	Часть интегрированного отчета	Интегрированный годовой отчет, 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, 2022	Экологический отчет, 2022; Отчет о деятельности в области устойчивого развития, 2021	Годовой отчет, 2022
BP plc	Нефтегазовая	Великобритания	Часть годового отчета, 2022	Отчет об устойчивом развитии, 2022	Годовой отчет, 2022
ПАО «Сургутнефтегаз»	Нефтегазовая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2020	Экологический отчет, 2021-2022	Годовой отчет, 2020
Shell plc	Нефтегазовая	Великобритания	Часть годового отчета, 2022	Отчет об устойчивом развитии, 2021-2022	Годовой отчет, 2022

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4	5	6
TotalEnergies SE	Нефтегазовая	Франция	Часть годового отчета, 2022	Отчет об устойчивом развитии и климате, 2022	Годовой отчет, 2022
Indian Oil Corporation Limited	Нефтегазовая	Индия	Часть интегрированного отчета, 2021-2022	Часть интегрированного отчета за 2021-2022 год	Интегрированный отчет, 2021-2022
ПАО «НЛМК»	Горно-металлургическая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2021	Часть годового отчета в 2021 году, Отчет об устойчивом развитии, 2022	Годовой отчет, 2021
ПАО «Полюс»	Горно-металлургическая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2022	Отчет об устойчивом развитии, 2022	Годовой отчет, 2022
ПАО «ГМК «Норникель»	Горно-металлургическая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2022	Отчет об устойчивом развитии, 2022	Годовой отчет, 2022
МКПАО «ОК «Русал»	Горно-металлургическая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2022	Отчет об устойчивом развитии, 2022	Годовой отчет, 2022
ПАО «Северсталь»	Горно-металлургическая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2021	Отчет об устойчивом развитии, 2021-2022	Годовой отчет, 2021
ПАО «АК «Алроса»	Горно-металлургическая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2021-2022	Отчет об устойчивом развитии, 2020-2022	Годовой отчет, 2020
Polymetal International plc	Горно-металлургическая	Россия, Казахстан	Часть интегрированного годового отчета, 2022	Часть интегрированного отчета	Интегрированный годовой отчет, 2022
ArcelorMittal S.A.	Горно-металлургическая	Люксембург	Часть годового отчета, 2022	Отчет о климатических действиях, 2021	Интегрированный годовой обзор, 2022, Годовой отчет, 2022
Anglo American plc	Горно-металлургическая	Великобритания	Часть интегрированного годового отчета, 2022	Отчет об устойчивом развитии, 2022	Интегрированный годовой отчет, 2022

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4	5	6
BHP Group Limited	Горно-металлургическая	Австралия	Часть годового отчета, 2022	План действия по климатическому переходу, 2021; Информация по устойчивому развитию в формате Excel, 2022	Годовой отчет, 2022
Rio Tinto Group	Горно-металлургическая	Австралия, Великобритания	Часть годового отчета, 2022	Отчет по климатическому влиянию, 2022; Данные по устойчивому развитию в формате Excel, 2022	Годовой отчет, 2022
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, 2022	Часть годового отчета	Годовой отчет, 2022
ПАО «ЭЛС-Энерго» (бывш. ПАО «Энел Россия»)	Энергетическая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2022	Отчет об устойчивом развитии, 2022	Годовой отчет, 2022
ПАО «Юнипро»	Энергетическая	Россия	Консолидированная финансовая отчетность, 2022	Часть годового отчета	Годовой отчет, 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, 2022	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 [91-112; 116-151; 205-234].

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
Сумма обесценения	100
Оценочные значения, связанные с амортизацией	100
Справедливая стоимость различных статей	100
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 [91; 111; 116-131; 105-211; 213-216; 221; 234].

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 «Полюс» (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)	Обязательства по восстановлению окружающей среды	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. Результаты представлены в статье, выпущенной в соавторстве с И.В. Сафоновой [177].

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; 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 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 (Австралия, 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. (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 (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 (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 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 2) Используемые учетные принципы и методы оценки, движение	1) Краткое описание и количественные показатели по численности сотрудников и их изменению, по разным типам вознаграждения 2) Отсутствует

Источник: составлено автором. Результаты представлены в статье, выпущенной в соавторстве с И.В. Сафоновой [177].

Приложение М
(Информационное)

Пример расчета приблизительной оценки приведенной стоимости денежных потоков и ценности использования

Таблица М.1 – Пример расчета приблизительной оценки приведенной стоимости денежных потоков и ценности использования

Наименование	Год						
	Год перед датой анализа	1	2	3	4	5	ТП
1	2	3	4	5	6	7	8
Анализ на предыдущую дату							
Ежегодный свободный денежный поток, в рублях	3 400	3 540	3 782	4 083	4 443	4 703	4 931
СДП ₀ , в рублях	3 400						
ТР _i , в процентах	-	4	7	8	9	6	4
СД, в процентах	20,8						
КД ₀ , в долях	-	0,83	0,69	0,57	0,47	0,39	0,39
В _i (расчет с применением формулы (5)), в процентах	-	28,2	23,3	19,3	16,0	13,2	-
Д ₀ : 1-5 год, в процентах	51						
Д ₀ : тп, в процентах	49						
ТР ₀ (расчет с применением формулы (4)), в процентах	5,3						
ПСДП ₀ : 1-5 год, в рублях	11 753						
ПСДП ₀ : тп, в рублях	11 411						
ПСДП ₀ (ПСДП ₀ : 1-5 год + ПСДП ₀ : тп), в рублях	23 164						
ЧОК ₀ , в рублях	3 000						
ЦИ ₀ , в рублях	20 164						
Справочно: Г ₀ , в рублях	23 022						

Продолжение таблицы М.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Анализ на текущую дату							
СДП ₁ , в рублях	3 600						
ТР ₁ , в процентах	-	6	13	10	13	15	4
СД, в процентах	19,2						
КД ₁ , в долях	-	0,84	0,70	0,59	0,50	0,42	0,42
В ₁ (расчет с применением формулы (5)), в процентах	-	27,6	23,1	19,4	16,3	13,7	-
Д ₁ : 1-5 год = Д ₀ : 1-5 год, в процентах	51						
Д ₁ : тп = Д ₀ : тп, в процентах	49						
ТР ₁ (расчет с применением формулы (4)), в процентах	7,4						
Г ₁ (расчет с применением формулы (3)), в рублях	32 862						
ПСДП ₁ (расчет с применением формулы (2)), в рублях	33 065						
ЧОК ₁ , в рублях	4 000						
ЦИ ₁ , в рублях	29 065						
Проверка							
Свободный денежный поток, в рублях	3 600	3 816	4 312	4 743	5 360	6 164	6 410
ПСДП ₁ : 1-5, в рублях	14 253						
ПСДП ₁ : тп, в рублях	17 525						
ПСДП ₁ (расчет через денежные потоки), в рублях	31 778						
Д _{тп} , в процентах	55						
Отклонение ПСДП ₁ (расчет с применением формулы (2)) от ПСДП ₁ (расчет через денежные потоки), в процентах	4,0						

Источник: разработано автором. Финансовая информация условна.

Приложение Н
(информационное)

Пример расчета суммы обесценения внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС на основании первого подхода

Таблица Н.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					
	1	2	3	4	5	ТП
Выручка	37 000	39 000	40 000	42 000	43 000	44 000
EBITDAR	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
EBITDA	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	-	-	-	-	-	-
ЕВИТ	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. Финансовая информация условна.

Таблица Н.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 _{ВА})	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. Финансовая информация условна.

Приложение II
(информационное)

Формулы расчета в соответствии со вторым подходом

Формула расчета приведенной стоимости денежных потоков в соответствии со вторым подходом (П.1)

$$\begin{aligned} \text{ПСДП} = & \sum_{t=1}^N \left([(\text{Ц}_t \times \text{О}_t + \text{ПВ}_t - \text{ОпР}_t - \text{НА}_t - \text{АПБП}_t) \times (1 - \alpha_t) + \text{НА}_t + \text{АПБП}_t - \right. \\ & \left. - \text{КапЗ}_t - \Delta\text{ЧОК}_t] \times \frac{1}{(1 + \vartheta)^t} \right) + \\ & + \sum_{t=N+1}^T \left([(\text{Ц}_t \times \text{О}_t + \text{ПВ}_t - \text{ОпР}_t - \text{НА}_t - \text{АП}_t) \times (1 - \alpha_t) + \text{НА}_t - \right. \\ & \left. - \text{КапЗ}_t - \Delta\text{ЧОК}_t] \times \frac{1}{(1 + \gamma)^t} \right) + \text{ТС}, \end{aligned} \quad (\text{П. 1})$$

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

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

ПВ_t – прогнозная прочая выручка, рассчитываемая в каждом t -ом году (квартале) прогнозного периода;

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;

НА_t – прогнозная амортизация по данным налогового учета в каждом t -ом году (квартале) прогнозного периода;

АПБП_t – арендные платежи: фактические расходы по аренде за вычетом платежей, направленных на погашение процентов по аренде, рассчитываемые в каждом t -ом году (квартале) прогнозного периода;

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

КапЗ_t – совокупные капитальные затраты, включающие капитальные затраты на поддержание и капитальные затраты на расширение/ реструктуризацию, по которым организация приняла на себя обязательство (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);

ϑ – ставка дисконтирования, учитывающая стоимость собственного капитала, заемного капитала и лизингового (арендного) финансирования;

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

АП_t – арендные платежи: фактические расходы по аренде, рассчитываемые в каждом

t -ом году (квартале) прогнозного периода;

γ – ставка дисконтирования, учитывающая стоимость собственного и заемного капитала;

ТС – терминальная стоимость, рассчитываемая за пределами прогнозного периода, приведенная к дате оценки [180].

Формула расчета ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС в соответствии со вторым подходом (П.2)

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

где ЦИ – ценность использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС;

ПСДП – приведенная стоимость денежных потоков, рассчитанная с применением ставки дисконтирования, учитывающей стоимость собственного капитала, заемного капитала и лизингового (арендного) финансирования;

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

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

ПК – прочие корректировки. Примерами прочих корректировок являются обязательство по реструктуризации и сумма высвобождения чистого оборотного капитала ЕГДС, не учтенная в потоках (если применимо) [180].

Формула расчета балансовой стоимости внеоборотных активов: основных средств и нематериальных активов, относящихся к ЕГДС, в соответствии со вторым подходом (П.3)

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

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 [180].

Приложение Р

(информационное)

Методические рекомендации по расчету отдельных компонентов и статей для определения ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС

Таблица Р.1 – Методические рекомендации по расчету отдельных компонентов и статей для определения ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС

Категория/ Показатель	Методические рекомендации	Комментарии по применению/Примеры
1	2	3
Рекомендации, приведенные в МСФО (IAS) 36 [47], рекомендациях БДО [240], в работах ученых [154; 164; 182; 184] и в практических рекомендациях АО «Кэпт»	1) Заменить трансфертные цены рыночными 2) Исключить доходы/расходы, которые являются единоразовыми при прогнозировании от исторических данных 3) Сопоставить прогнозные данные с историческими 4) Не агрегировать доходы/расходы на слишком высоком уровне 5) Проанализировать рентабельность по EBITDA, и если она остается постоянной, то агрегирование доходов/расходов на более высоком уровне может быть применено 6) Первоначально осуществлять прогноз на применяемых менеджментом для управления бюджетах/прогнозах 7) Обосновать прогноз расчетами внешних консультантов 8) Проанализировать рациональность применяемых менеджментом бюджетов/прогнозов 9) Исключить объемы, не относящиеся к деятельности ЕГДС 10) Рассчитывать ценность использования в прогнозном периоде длиной 5 лет (но допустимо в ряде случаев более 5 лет). При использовании периода более 5 лет – привести обоснование периода и далее ежегодно подтверждать период более 5 лет 11) Заложить достаточные капитальные затраты для поддержания ОС и НМА в рабочем состоянии 12) Оценить рациональность увеличения операционной эффективности актива в результате капитальных затрат на расширение/реструктуризацию, по которым организация приняла на себя обязательство	2) Например, увеличение объемов поставки в результате несчастного случая на соседнем производстве 3) В ряде случаев следует использовать средние исторические значения, а не значения последнего исторического периода. Например, если за 2017-2023 гг. ЕГДС имела расходы, а в 2024 г. получила единоразовый доход, то прогнозирование от данных 2024 г. может привести к завышению ценности использования

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
Рекомендации, приведенные в МСФО (IAS) 36 [47], рекомендациях БДО [240], в работах ученых [154; 164; 182; 184] и в практических рекомендациях АО «Кэпт»	13) Учесть капитальные затраты на расширение/реструктуризацию, по которым организация приняла на себя обязательство, корректировкой при наличии соответствующего обязательства 14) Использовать формулу Гордона (или модифицированную формулу Гордона) для расчета терминальной стоимости 15) Сопоставить амортизацию и капитальные затраты в терминальном периоде 16) При наличии ППА и ОА учитывать аренду в структуре капитала при расчете средневзвешенной стоимости капитала (WACC) 17) Учесть валюту прогнозирования 18) Исключить риски, учтенные в потоках, из ставки дисконтирования 19) Сопоставить прогнозное соотношение рентабельности EBITDA, ЧОК к выручке, капитальные затраты на поддержание к выручке с историческими данными и со среднеотраслевыми, данными компаний-аналогов 20) Учесть ограничения на максимальный объем производства 21) Убедиться в сопоставимости и обоснованности роста объемов в результате роста капитальных затрат, и наоборот 22) Сопоставить суммы ежегодных амортизационных отчислений с суммой капитальных затрат на поддержание 23) Не учитывать накопленные налоговые убытки на дату оценки 24) Учесть накопленные налоговые убытки, полученные ЕГДС при ее функционировании в будущих периодах 25) Вычесть ЧОК на дату оценки из приведенной стоимости денежных потоков 26) Учесть связанные с доходами/расходами оттоки/притоки денежных средств 27) Варианты определения рыночной стоимости заемного капитала: – процентные ставки по рыночным кредитам организации – данные по облигациям организации – данные по облигациям компаний-аналогов с аналогичной долговой нагрузкой – спред-анализ 28) Для определения безрисковой ставки дисконтирования для ЕГДС в Российской Федерации использовать данные кривой бескупонной доходности государственных облигаций	16) Возможно учитывать аренду при практическом расчете в составе заемного капитала 20) Например, для золотодобывающего предприятия объем добычи ограничен количеством золота в недрах 25) ЧОК по состоянию на дату оценки сформирован деятельностью бизнеса в целом, а не ЕГДС, и относится к прошлой деятельности активов или к другим активам

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
Авторские рекомендации		
Общие рекомендации	1) Осуществить предварительный анализ наличия признаков обесценения с применением как качественного анализа согласно МСФО (IAS) 36, так и количественного анализа, описанного в параграфе 3.2 2) Инфлировать исторические цены/доходы/расходы к ценам базового года при расчете средних значений 3) Учесть не вступившие в силу, но утвержденные на дату оценки изменения в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) и ФСБУ 4) При необходимости и возможности использовать специфические индексы 5) Рассчитать посленалоговые денежные потоки и ставку дисконтирования 6) Рассчитать денежные потоки в номинальном выражении	4) Например, индекс роста расходов на электроэнергию, индекс роста номинальной/реальной заработной платы, индекс роста железнодорожных тарифов, индекс роста цен на газ и другие 5) Расчет денежных потоков и ставки дисконтирования на посленалоговом базисе позволяет учесть влияние налоговых оттоков, связанных с деятельностью ЕГДС
Цены	1) Ориентироваться на прогнозы рыночных цен аналитических агентств: Bloomberg, Consensus Economics и других 2) Учесть особенности поставок продукции согласно Инкотермс 2020 3) Учесть наличие скидок, дисконтов, комиссий, выплачиваемых при поставке товаров	2) Например, если полезное ископаемое покупается на базисе «Свободно на борту» (FOB), то должны быть учтены расходы по его транспортировке до порта и перевалке
Объемы	1) Рассчитать выручку на основании объемов реализации, а не производства 2) Использовать допущение о равенстве объемов производства и реализации в прогнозном периоде (если применимо) 3) Построить отдельный прогноз движения незавершенного производства и запасов	1) Разница между производством и реализацией отражается в движении запасов в составе чистого оборотного капитала 3) При существенности незавершенного производства и запасов для деятельности ЕГДС
Себестоимость		
Общехозяйственные и административные расходы	1) Анализировать и детализировать подстатьи в составе расходов для избежания задвоения 2) Осуществить приведение начисленных расходов к денежным оттокам с помощью чистого оборотного капитала	1) Например, налог на добычу полезных ископаемых или налог на имущество часто учитывается в составе операционных расходов, поэтому при отдельном прогнозировании таких налогов их следует исключить из операционных расходов
Коммерческие расходы		
Амортизация	1) Использовать амортизацию по данным налогового учета (далее – НУ) для расчета налогооблагаемой прибыли 2) Рассчитать амортизацию по НУ на основании десяти амортизационных групп (если применимо) согласно НК РФ 3) Рассчитать амортизацию по данным бухгалтерского учета для определения остаточной стоимости недвижимого имущества при расчете налога на имущество	-

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
Амортизация	4) Рассчитать налогооблагаемую прибыль с использованием амортизации по данным бухгалтерского учета и с корректировкой на приведенную стоимость связанных с амортизацией отложенных налоговых активов/отложенных налоговых обязательств (далее – ОНА/ОНО) с учетом среднего срока полезного использования соответствующих ОС/НМА при отсутствии амортизации по данным НУ	-
Налог на прибыль	1) Учесть льготы только в том размере, в котором они могут быть отнесены на ЕГДС 2) Учесть особенности использования льгот, описанные в подпункте 1	1) К таким льготам относятся льготы в результате участия в региональном инвестиционном проекте или по причине резидентства на территории опережающего социально-экономического развития и другие 2) 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 другим активам
Капитальные затраты на расширение/ реструктуризацию, по которым организация приняла на себя обязательство	1) Сопоставить объем капитальных затрат на реструктуризацию/ расширение, по которым организация приняла на себя обязательство, с альтернативными проектами в относительных величинах 2) Сравнить сумму капитальных затрат на поддержание и сумму амортизации 3) Вводить незавершенное строительство и капитальные затраты, относящиеся к ЕГДС, в соответствии с графиком ввода менеджмента 4) Вводить незавершенное строительство в первом прогнозном периоде при отсутствии графика ввода менеджмента 5) Варианты ввода капитальных затрат при отсутствии графика ввода менеджмента:	2) Разница между суммой капитальных затрат и амортизации должна быть незначительной, при этом первые должны быть больше второй
Капитальные затраты на поддержание	– в периоде понесения – в следующем периоде после понесения	
Чистый оборотный капитал	1) Рассчитать изменение ЧОК в первый прогнозный период от величины ЧОК, относящейся к анализируемой ЕГДС, на дату оценки 2) Варианты высвобождения ЧОК при ограниченности терминального периода: – в конце последнего периода – в следующем периоде после окончания терминального периода	-
Терминальная стоимость	1) Рассчитать изменение ЧОК в терминальном периоде как разницу между ЧОК терминального периода и ЧОК на конец последнего прогнозного периода	-

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
Терминальная стоимость	1) Варианты расчета долгосрочного темпа роста: – на основании долгосрочного прогноза инфляции – как совокупный среднегодовой прирост прогнозной инфляции 2) Рассчитать ЧОК терминального периода на основании соотношения ЧОК к выручке 3) Рассчитать капитальные затраты терминального периода на основании соотношения капитальных затрат на поддержание к выручке	-
Аренда	1) Учесть арендные платежи для целей расчета налогооблагаемой прибыли 2) Варианты в отношении аренды: – продление существующего договора аренды (применимо к первому подходу) – заключение нового договора аренды (применимо к первому подходу) – приобретение аналогичных активов (применимо к первому и второму подходам) – выкуп арендуемых активов в собственность (применимо к первому и второму подходам) 3) Осуществить переход от второго подхода к первому при использовании допущения о продлении аренды или заключения нового договора аренды 4) Учесть подход к отражению аренды в денежных потоках и в ставке дисконтирования	1) С учетом особенностей определения соответствующих арендных платежей согласно формуле (П.1) и формулам, приведенным в статье [180]
Ставка дисконтирования	1) Привести реальную ставку к номинальной с применением вмененной инфляции, рассчитанной на основании данных по долгосрочным ОФЗ-ИН 2) Дисконтировать обязательные денежные потоки, например, расходы по рекультивации, с применением безрисковой ставки 3) Не использовать динамическую ставку дисконтирования без наличия достаточных обоснований 4) Учесть изменения эффективной ставки налога на прибыль в результате применения льгот, описанных в разделе «Налог на прибыль» п.1, как в посленалоговой стоимости заемного капитала, так и при расчете коэффициента бета с учетом финансового рычага	-

Источник: разработано автором [180] с использованием [25; 47; 154; 164; 182; 184; 239-240].

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	Связанная категория
1	2
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	Допущения
Использование прогнозного периода для конкретного предприятия продолжительностью более 5 лет без разумного обоснования	
Не использование утвержденных руководством бюджетов при прогнозировании денежных потоков	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)	
Прогнозирование движения денежных средств, не основанное на продолжающемся использовании	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	
Учет денежных потоков, которые не отражают текущее состояние актива на дату проведения теста на обесценение	
Включение любых денежных потоков, запрещенных МСФО (IAS) 36	
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)	
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)	
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»)	Доходы

Продолжение таблицы С.1

1	2
Применение чрезмерно оптимистичных допущений о доходах	Доходы
Использование допущений о заниженных расходах	Расходы
Использование упрощенных и (или) противоречивых допущений, связанных с капитальными затратами. 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. Также необходимо обеспечить соответствие оттока денежных средств от капитальных затрат суммам, указанным в утвержденных руководством бюджетах	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)	Чистый оборотный капитал
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)	Терминальная стоимость
Завышение (или занижение) терминальной стоимости в результате: – завышенной оценки денежного потока в последний год прогнозируемого периода; – включения разовых денежных потоков, связанных с продажей (покупкой) капитальных вложений. 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	
Исключение оттока денежных средств на замещающие активы в отношении арендованного имущества, срок аренды которого заканчивается в течение прогнозного периода движения денежных средств	Аренда (лизинг)
Игнорирование корректности учета в ставке дисконтирования договоров аренды, включенных в балансовую стоимость основных средств	Ставка дисконтирования

Источник: составлено автором с использованием [240].

Таблица С.2 – Дополнительные ошибки при расчете ценности использования основных средств и нематериальных активов на уровне ЕГДС, выявленные автором в ходе проверки расчета ценности использования крупнейшими российскими организациями

Ошибка при расчете ценности использования	Связанная категория
1	2
Использование неактуальных на дату оценки данных из внешних источников вместо актуальных внутренних источников информации	Потоки

Продолжение таблицы С.2

1	2
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	Потоки
Расчет денежных потоков на собственный капитал, вместо денежных потоков на инвестированный капитал	
Некорректная идентификация ЕГДС при расчете ценности использования	
Игнорирование существенных событий, произошедших после даты оценки	
Задвоение темпов роста доходов: в составе цены и в составе объемов	Доходы
Несоответствие базиса цен (согласно Инкотермс, 2020) затратам, учтенным в модели	
Расчет доходов от реализации товаров/услуг без учета скидок, дисконтов, комиссий и прочего	
Использование неподходящих индексов для инфлирования расходов	Расходы
Учет в налоговом учете амортизации права пользования активами	Налоги
Необоснованный расчет налогооблагаемой базы с использованием амортизации по данным бухгалтерского учета для целей расчета налога на прибыль	
Задвоение расходов по НДС или налогу на имущество: отражение как отдельно в потоках, так и в составе операционных расходов	
Учет льгот по налогам в большем объеме, чем доступный объем в рамках анализируемой ЕГДС	
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)	Капитальные затраты
Прогнозирование изменения оборотного капитала в терминальном периоде на основе корректировки чистого оборотного капитала последнего прогнозного года на долгосрочный темп роста	Чистый оборотный капитал
Задвоение движения запасов: отражение движения запасов как отдельно, так и в составе ЧОК	
Расчет изменения чистого оборотного капитала в первом прогнозном периоде не от фактического ЧОК, а от расчетного значения	
Начало расчета терминальной стоимости при наличии капитальных затрат на реструктуризацию/расширение	Терминальная стоимость
Использование немодифицированной формулы Гордона при ограниченности терминального периода	
Приравнивание амортизации и капитальных вложений в терминальном периоде при наличии существенной разницы между ними	
Несоответствие подхода к отражению аренды при построении денежных потоков и в ставке дисконтирования	Аренда (лизинг)
Использование посленалоговой ставки дисконтирования для доналоговых потоков	Ставка дисконтирования
Некорректный расчет доналоговой ставки дисконтирования	
Построение номинальных денежных потоков и их дисконтирование по реальной ставке, или наоборот	

Продолжение таблицы С.2

1	2
Несоответствие валюты денежных потоков и валюты ставки дисконтирования	Ставка дисконтирования
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	
Учет рисков, связанных с деятельностью компании, как в потоках, так и в ставке дисконтирования	
Необоснованный расчет фактора дисконтирования для приведения денежных потоков на конец каждого периода, а не на середину периода	
Учет чистого оборотного капитала и накопленных налоговых убытков по состоянию на дату оценки, при расчете ценности использования	Корректировки к ПСДП
Учет затрат на рекультивацию/восстановление окружающей среды и прочих затрат в составе денежных потоков при наличии соответствующих обязательств	

Источник: разработано автором.

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 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 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 2) Связанность не идентифицирована	Текстовое раскрытие условного обязательства, связанного с выводом из эксплуатации и восстановлением производственных мощностей. Текстовое раскрытие условного обязательства, связанного с судебными разбирательствами по вопросам климатических изменений
TotalEnergies SE	1) Оценочные обязательства на случай непредвиденных экологических обстоятельств 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 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 обязательства по восстановлению не раскрыты в 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 2) Социальные обязательства 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 2) Прямая связь: в отчете об устойчивом развитии имеются аналогичные программы и информация про социальные обязательства с денежными суммами, соответствующими финансовой отчетности 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 2) Обязательства по выплате вознаграждения по окончании трудовой деятельности	1) Связанность не идентифицирована. 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 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 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 «Алроса»	1) Резерв по обязательству на рекультивацию 2) Резерв по пенсионным обязательствам	1) Косвенная связь: рекультивация земель является ключевым вопросом аудита и раскрыта в финансовой отчетности, в том числе анализ чувствительности, в отчете об устойчивом развитии есть отдельные факты, связанность которых сложно идентифицировать 2) Прямая связь: в отчете об устойчивом развитии раскрываются объем взносов в НПФ «Алмазная осень», соответствующий финансовой отчетности	1) Текстовое раскрытие вопросов в отношении изменения климата 2) Не раскрываются
Polymetal International plc	Обязательства по восстановлению окружающей среды	Латентная связь: имеются количественные данные в отчете об устойчивом развитии (часть интегрированного отчета)	Не раскрываются
Anglo American plc	1) Вложения в трасты на восстановление окружающей среды 2) Сумма профицита пенсионных активов и прочих внеоборотных активов и сумма обязательства по пенсионным выплатам	1) Латентная связь: в отчете об устойчивом развитии приведено описание и количественные показатели 2) Латентная связь: в отчете об устойчивом развитии приведено краткое описание и количественные показатели	Денежная оценка условных обязательств, связанных с восстановлением окружающей среды. Косвенная связь с отчетом об устойчивом развитии с использованием аналогичных наименований. Текстовое раскрытие условных обязательств, связанных с мировым отраслевым стандартом по управлению хвостохранилищами
ПАО «ЭЛ5- Энерго»	Обязательства по вознаграждениям работникам	Латентная связь: в отчете об устойчивом развитии приведено краткое описание изменений в пенсионной программе для сотрудников	Не раскрываются

Продолжение таблицы Т.1

1	2	3	4
ПАО «Юнипро»	1) Обязательства по ликвидации активов 2) Пенсионные обязательства	1) Связанность не идентифицирована 2) Косвенная связь: в годовом отчете в части устойчивого развития указаны конкретные финансовые значения	Текстовое раскрытие по охране окружающей среды и изменениям климата. Косвенная связь в части изменения климата за счет использования идентичных наименований
China Shenhua Energy Company Limited	Обязательства в отношении рекультивации земель	Латентная связь: в годовом отчете приведено краткое описание и количественные показатели	Текстовое описание условных обязательств, связанных с окружающей средой, с указанием неопределенностей, не позволяющих оценить конечную стоимость восстановительных работ
Enel S.p.A.	1) Оценочные обязательства по обеспечению вывода из эксплуатации, демонтажу и восстановлению объектов; оценочные обязательства по обеспечению вывода ядерных установок из эксплуатации; оценочные обязательства по экологическим сертификатам; оценочные обязательства по программам реструктуризации, связанным с «энергетическим переходом» 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) 2) Косвенная связь: в отчете об устойчивом развитии приведены количественные показатели и имеется ссылка на финансовую отчетность при определении существенности ESG-воздействий (рисков), пояснения по расчету существенности отсутствуют, риски учтены в финансовой отчетности частично. Частичное соответствие наименований 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	1) Оценочные обязательства на удаление активной зоны реактора в указанных объектах атомной энергетики 2) Оценочные обязательства на потери при стихийном бедствии 3) Оценочные обязательства на компенсацию ядерного ущерба 4) Оценочное обязательство по выбытию активов 5) Чистые активы/обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами	1) Связанность не идентифицирована 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 3) Связанность не идентифицирована 4) Связанность не идентифицирована 5) Связанность не идентифицирована	Текстовое описание условных обязательств, связанных с дезактивацией радиоактивных веществ, которые были исключены из суммы компенсации за ущерб, связанный с использованием ядерной энергии. Количественная информация по гарантийным обязательствам по займам в рамках системы финансирования собственного жилья сотрудников
Électricité de France S.A.	1) Оценочные обязательства, относящиеся к ядерной генерации 2) Оценочные обязательства на вознаграждения работников 3) Обязательства по специальным концессионным договорам на поставку электроэнергии населению 4) Оценочное обязательство на аннуитеты в случае несчастного случая на производстве, болезни и инвалидности	1) Косвенная связь: в раскрытии ESG-аспектов в формате Excel приведена информация по объемам сформированных и утилизируемых отходов ядерной генерации 2) Латентная связь: в раскрытии ESG-аспектов в формате Excel приведены количественные показатели 3) Связанность не идентифицирована 4) Латентная связь: в раскрытии ESG-аспектов в формате Excel приведены количественные показатели по несчастным случаям и болезням	Текстовое описание судебного разбирательства, связанного с рекультивацией и судебных разбирательств с сотрудниками организации

Источник: разработано автором с использованием [110-112; 117-118; 120; 123-127; 139-148; 105; 208-211; 213-214; 217; 219-226; 230-231; 234].

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 Движение оценочного обязательства за 3 года Описание связанных с экологией событий, в частности судебных разбирательств	Ссылка на примечание финансовой отчетности 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 Подробное описание различных аспектов, связанных с экологической повесткой 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 Изменение резерва в отношении рекультивации за 2 года Описание сущности резервов Описание допущений Анализ чувствительности по ставке дисконтирования и индексам инфляции	Краткое описание сущности рекультивации 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	Движение оценочных обязательств за 3 года Подробное описание сущности конкретных экологических обязательств, в частности существенного события - разлива топлива в Норильске, с указанием связанных расходов и возникших обязательств 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 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	Затраты на охрану окружающей среды: отдельно выделены средства, взысканные в возмещение ущерба, причиненного нарушением природоохранного законодательства Краткая информация по окончанию восстановительных работ, связанным с разливом топлива в Норильске, с указанием восстановленных земельных участков Информация по связанным проектам с целью митигации рисков аналогичных тем, что возникли в результате разлива топлива в Норильске 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 Ключевые показатели, связанные с экологическими обязательствами, например, выбросы парниковых газов, потребление электроэнергии, объемы забираемой воды и прочие за период до 5 лет Краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные планы компании в части экологической и климатической повестки

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	Раскрытие суммы в примечаниях к отчетности за 2 года Движение обязательств за анализируемый год Описание сущности обязательств Разбивка обязательств в отношении рекультивации по периодам использования: в течение 1 года, 1-5 лет, более 5 лет	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 Таблица наиболее существенных по влиянию трендов, включающих в себя экологические аспекты, с указанием продолжительности влияния, связанных материальных тем и связанного GRI Краткосрочные цели и прогресс в их достижении с указанием относительного изменения и данных за анализируемый год Среднесрочные и долгосрочные цели Раскрытие ключевых тем, связанных с экологией, в частности биоразнообразие, использование водных ресурсов, загрязнение воздуха и другие Факты, связанные с экологическим аспектом, и количественные значения, в частности количество проектов по биоразнообразию, эмиссия различных газов, расходы воды, отходы производства, энергоэффективность и другие Факторы воздействия и зависимости от природы и биоразнообразия Анализ экологических рисков и возможностей, в частности использования локальных экосистем, загрязнение воздуха, использование природных ресурсов и другие

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)	Сумма оценочных обязательств Описание сущности оценочных обязательств, особенностей признания и измерения Изменение оценочных обязательств за 2 года Ключевые оценочные суждения и оценки, включающие ключевые оценочные суждения с примером, наиболее существенные допущения, ключевые неопределенности оценки Анализ чувствительности по ставке дисконтирования за анализируемый год Прогноз использования обязательств в отношении рекультивации по периодам использования: менее 1 года, 1-3 года, 3-5 лет, более 5 лет за 2 года Описание влияния климатических изменений на расходы на закрытие, рекультивацию и окружающую среду Расшифровка структуры расходов на закрытие за 2 года Раскрытие расходов на закрытие по регионам за 2 года	Планы, связанные с рекультивацией до 2025 года и 2030 года Ключевые оценочные значения со ссылками на финансовую отчетность, в том числе издержки на закрытие и восстановление и экологические издержки Описание отсутствия влияния на обязательства в отношении рекультивации экологических изменений, в частности описанных в Парижском соглашении
Оценочные обязательства по выводу активов из эксплуатации и прочие резервы	Shell plc	Прямая (суммы обязательств)	Сумма оценочных обязательств Изменение оценочных обязательств за 2 года Краткий анализ чувствительности по ставке дисконтирования График использования оценочных обязательств по периодам использования: 1-5 лет, 5-10 лет, более 11 лет	Краткое описание сущности Ссылка на годовой отчет и связанность по суммам обязательств Ссылка на отдельное раскрытие, в рамках которого описаны отдельные операции по выводу активов из эксплуатации с количественными показателями

Источник: разработано автором [175] с использованием [120; 126; 139-142; 209-211; 214; 220; 224-226; 230-231].

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 В раскрытии ESG-аспектов в формате Excel есть следующая информация: Количество несчастных случаев со смертельным исходом, связанных с бизнес-рисками Количество несчастных случаев со смертельным исходом среди сотрудников за 200 000 отработанных часов Количество сотрудников с профессиональными заболеваниями Коэффициент частоты несчастных случаев с работниками Несчастные случаи на производстве (по крайней мере, один потерянный рабочий день) Уровень тяжести несчастных случаев с работниками и прочее

Продолжение таблицы Ф.1

1	2	3	4	5
Социальные обязательства	ПАО «ГМК «Норникель»	Прямая (суммы обязательств и наименования)	Суммы социальных обязательств, раскрытие в примечании Движение социальных обязательств за 3 года Планы по использованию начисленных обязательств по периодам использования: 2-5 лет, 6-10 лет, 11-15 лет, 16-20 лет, последующие годы Описание допущений по ставке дисконтирования с сопоставлением за 3 года Описание сущности социальных обязательств с указанием связанных денежных сумм, в частности комплексного плана социально-экономического развития Норильска	Подробное описание сущности проводимых социальных программ, в частности комплексных мер социально-экономического развития Норильска до 2035 года с идентичными финансовой отчетности суммами и наименованиями 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 Описание с количественной оценкой развития регионов присутствия, в частности ключевые проекты и основные направления сотрудничества Общее описание социальной деятельности с денежной и количественной оценками Описание деятельности по взаимодействию с коренными народами с указанием основных направлений деятельности Описание участия в различных проектах в том числе спонсорская поддержка спорта
Пенсионные обязательства	ПАО «Юнипро»	Косвенная	Сумма оценочных обязательств, раскрытая в балансе, и их переоценка, раскрытая в отчете о финансовых результатах Дополнительное раскрытие изменения как часть прочих статей	Подробное описание негосударственного плана Выделение суммы обязательств в соответствии с корпоративным планом (часть негосударственного плана) Структура персонала по возрасту и полу за анализируемый год

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 балансе Описание сущности и раскрытие по странам Изменение оценочных обязательств и активов плана за 2 года Расшифровка структуры активов по пенсионным планам за 2 года 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 Анализ чувствительности на основании описанных ранее допущений, а также дополнительных параметров (изменение срока продолжительности жизни) за 2 года 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 Количество и доля работников, по которым имеется пенсионный план, за последние 3 года Количество сотрудников, выходящих на пенсию в течение следующих 5 лет, 10 лет по категориям, за последние 3 года Информация по пенсионным обязательствам, связанная с уникальными особенностями деятельности экономического субъекта: в результате остановки двух цехов завода около 30% сотрудников вышли на досрочную пенсию или уволились по собственному желанию

Источник: разработано автором [175] с использованием [110; 118; 120; 142; 214; 219; 221; 224].

Приложение X
(информационное)

**Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и
отчета об устойчивом развитии с применением разных видов условных обязательств**

Таблица X.1 – Лучшие практики раскрытия с точки зрения связанности показателей финансовой отчетности и отчета об устойчивом развитии с применением разных видов 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 Указание связанных с условными обязательствами сумм оценочных обязательств в отношении рекультивации хвостохранилищ	Отдельный раздел с описанием связанных с условным обязательством событий Упоминание связанных рисков Количественные показатели по хвостохранилищам Связанная деятельность в отчетном периоде
Условные обязательства, связанные с изменением климата	ПАО «Юнипро»	Латентная	Описание с упоминание стратегии до 2060 года Упоминание климатических рисков	Включение целей стратегии до 2060 года в стратегическое направление работы Описание ключевых целей, установленных стратегией, в соответствии с целями устойчивого развития ООН Описание целей по периодам: краткосрочный (до 2025 года), среднесрочный (до 2035 года), долгосрочный (до 2050-2060 годов) Описание деятельности компаний для достижения целей стратегии до 2060 года 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 Риски и возможности, раскрываемые по различным темам, в том числе риски и возможности, связанные с изменением климата Карта значимых рисков компании с изменениями оценок в анализируемом периоде, в том числе риски, связанные с условным обязательством в финансовой отчетности Подробное раскрытие отдельных групп рисков с указанием основных факторов и мер по их снижению

Источник: разработано автором [175] с использованием [110; 118; 120; 142; 213; 222].