

Ссылка для цитирования этой статьи:

Карташов В.С. Особенности формирования оценочных значений в финансовой отчетности // Human Progress. 2024. Том 10, Вып. 5. URL: http://progress-human.com/images/2024/Tom10_5/Kartashov.pdf DOI 10.46320/2073-4506-2024-5a-21.

УДК 657

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Карташов Владислав Сергеевич

аспирант Кафедры аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,
Финансовый университет при Правительстве РФ;
ассистент Кафедры экономико-математического моделирования
Экономического факультета,
Российский Университет Дружбы Народов им. Патриса Лумумбы
г. Москва, Российская Федерация

Аннотация. Объектом исследования выступают оценочные значения как категория финансовой отчетности. Предметом исследования являются виды оценочных значений в финансовой отчетности. Цель исследования – систематизировать способы определения величины оценочных значений, используемых в рамках федеральных стандартов бухгалтерского учета. В статье приведены конкретные виды оценочных значений, используемые в ФСБУ, и проведен сравнительный анализ с сопоставимыми видами бухгалтерских оценок в МСФО. В результате детального изучения действующих федеральных и международных стандартов предложены способы определения величины выделенных оценочных значений и рассмотрены особенности использования некоторых способов оценки. Разработанная в рамках исследования сравнительная таблица может использоваться составителями финансовой отчетности в практической деятельности, упрощая процесс формирования оценочных значений и расширяя использование исследуемой категории.

Ключевые слова: оценочное значение, ФСБУ, МСФО, способ определения величины.

Введение

Отсутствие специализированного федерального стандарта, а также однозначных подходов к определению оценочных значений в условиях неопределенности приводит к необходимости разработки дополнительных методических рекомендаций, определяющих и упорядочивающих виды оценочных значений, способы оценки, исходные данные, допущения и методы, используемые при определении величины оценочных значений.

Количество оценочных значений, рассматриваемых в МСФО, превышает число оценочных значений, приведенных в ФСБУ. В результате международные стандарты формируют более полное представление о возможностях использования данной категории. Систематизация оценочных значений, используемых в ФСБУ, и определение конкретных методов их оценки позволит унифицировать понимание исследуемой категории в учетной практике и расширить ее использование.

Вопросы формирования отдельных видов оценочных значений изучены в работах И.А. Лисовской и Н.Г. Трапезниковой [7], Т.А. Корнеевой [6], Л.В. Пашковской [9], Ж.А. Байдуанова [4], О.В. Мощенко, А.Ю. Усанова и И.В. Косоруковой [8], И.В. Сафоновой и В.С. Карташова [10] и др. [3], [5]. Проведенный в настоящей статье анализ расширяет совокупность исследуемых оценочных значений и включает сравнительный анализ с международной практикой.

Результаты.

По итогам контент-анализа положений федеральных стандартов бухгалтерского учета в части оценочных значений автором были выделены наиболее часто используемые способы их оценки, в частности, исходя из опыта прошлых лет, существующей на дату оценки величины, по наилучшей расчетной оценке, в соответствии с МСФО, в соответствии с условиями договора, спецификацией, в соответствии с законодательством РФ и др. На основании сравнительного анализа оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО и выделенных способов оценки составлена Таблица 1.

Применение способа оценки «исходя из опыта прошлых лет» возможно для тех оценочных значений, которые рассчитывались в предыдущих отчетных периодах и/или по которым имеется ретроспективная информация, используемая в качестве исходных данных для расчета. Примером такого оценочного значения является срок полезного использования основного средства, который может определяться на основании имеющегося опыта использования аналогичных активов.

Некоторые оценочные значения определяются «исходя из существующей на дату оценки величины». В большинстве случаев размер оценочного значения прямо пропорционально зависит от используемых для расчета его величины данных, доступных на дату оценки. К примеру, чем выше сумма сомнительной дебиторской задолженности, тем больше величина резерва по сомнительным долгам.

Способ оценки «по наилучшей расчетной оценке» используется преимущественно в отношении оценочных обязательств, что обусловлено принципами МСФО (IAS) 37. Согласно

Стандарту «когда оценивается отдельно взятое обязательство, наиболее вероятный исход в отношении него может служить наилучшей расчетной оценкой обязательства» [2].

Таблица 1

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

Оценочные значения		Бухгалтерские оценки		Способ оценки
ФСБУ	Стандарт	МСФО	Стандарт	
Чистая стоимость продажи запасов	ФСБУ 5/2019	Чистая стоимость продажи запасов	IAS 2, IAS 8	Исходя из опыта прошлых лет, исходя из существующей на дату оценки величины
		Бухгалтерские оценки, необходимые для определения влияния технологического устаревания на товарно-материальные запасы	IAS 1	Исходя из опыта прошлых лет
Срок полезного использования основного средства	ФСБУ 6/2020, ПБУ 21/2008	Амортизационные расходы по объектам основных средств	IAS 8, IAS 16	Исходя из опыта прошлых лет, в соответствии со спецификацией
Способ начисления амортизации основного средства	ФСБУ 6/2020			
Срок полезного использования нематериального актива	ФСБУ 14/2022, ПБУ 21/2008	Амортизационные расходы по объектам нематериальных активов	IAS 38	Исходя из опыта прошлых лет, в соответствии со спецификацией
Способ начисления амортизации нематериального актива	ФСБУ 14/2022			
Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов	ФСБУ 6/2020, ФСБУ 14/2022, ПБУ 21/2008	Амортизационные расходы по объектам основных средств и нематериальных активов	IAS 8, IAS 16, IAS 38	Исходя из опыта прошлых лет
Оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды/Оценочное	ФСБУ 6/2020, ПБУ 24/2011,	Расчетные оценки, относящиеся к демонтажу, удалению или восстановлению оборудования/ Резерв на покрытие затрат по	IAS 16, IAS 37, IAS 38,	По наилучшей расчетной оценке, исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с условиями договора

обязательство по утилизации имущества/Обязательства организации в отношении ликвидации зданий, сооружений, оборудования	ФСБУ 26/2020	выводу из эксплуатации/Расчетные затраты на выбытие	IFRS 1, IFRS 13, IFRS 16	
		Штрафы или затраты на ликвидацию законного ущерба окружающей среде	IAS 37	Исходя из существующей на дату оценки величины, в соответствии с законодательством РФ
Обязательство организации в отношении охраны окружающей среды/Оценочное обязательство по восстановлению окружающей среды	ПБУ 24/2011, ФСБУ 25/2018, ФСБУ 26/2020	Оценочное обязательство по затратам на восстановление	IAS 36, IFRS 6	По наилучшей расчетной оценке, исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с законодательством РФ
Обязательство организации в отношении рекультивации земель	ПБУ 24/2011	Затраты на рекультивацию участка земли по окончании срока его использования	IAS 37	По наилучшей расчетной оценке, исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с законодательством РФ
Оценочное обязательство по демонтажу предмета аренды	ФСБУ 25/2018, ФСБУ 26/2020	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	IFRS 16	По наилучшей расчетной оценке, исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с условиями договора
Оценочное обязательство по перемещению предмета аренды	ФСБУ 25/2018			
Оценочное обязательство по восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния, если возникновение такого обязательства у арендатора обусловлено получением предмета аренды	ФСБУ 25/2018			
Ликвидационная стоимость объекта основных средств	ФСБУ 6/2020	Остаточная стоимость объекта основных средств	IAS 16, IFRS 9, IFRS 16	Исходя из опыта прошлых лет
Ликвидационная стоимость объектов нематериальных активов	ФСБУ 14/2022	Остаточная стоимость объекта нематериальных активов	IAS 38	

Сумма обесценения основного средства	ФСБУ 6/2020	Оценка убытка от обесценения	IAS 36, IFRS 11	В соответствии с МСФО (IAS) 36
Сумма обесценения нематериального актива	ФСБУ 14/2022			
Резерв под обесценение финансовых вложений	ПБУ 19/02, ПБУ 10/99			
Оценочное обязательство в связи с судебными разбирательствами	ПБУ 8/2010	Оценочное обязательство по судебным делам	IAS 10, IAS 1	Исходя из существующей на дату оценки величины, исходя из опыта прошлых лет
		Выставленный иск, если результат неопределён	IAS 37	По средневзвешенной по вероятностям
Резерв на покрытие предвиденных затрат (на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного объекта и т.п.)	ПБУ 2/2008	Суммы резервов, относящиеся к гарантиям на разные товары	IAS 37	По наилучшей расчетной оценке, исходя из существующей на дату оценки величины, в соответствии с условиями договора
		Оценка обязательств в отношении возврата товаров, возврата средств и прочих аналогичных обязательств	IFRS 15	
		Обязательства, вызванные претензиями третьих сторон в связи с нарушением продукцией организации патентов, авторских прав, прав на торговые марки, а также в связи с другими нарушениями	IFRS 15	
Оценочное обязательство в связи с выданными организацией гарантиями	ПБУ 8/2010	Обязанность к исполнению по гарантийным обязательствам	IAS 8, IFRS 15	По наилучшей расчетной оценке, исходя из существующей на дату оценки величины, по средневзвешенной по вероятностям, в соответствии с условиями договора
Оценочное обязательство по заведомо убыточным договорам	ПБУ 8/2010	Оценочное обязательство по обременительным договорам	IAS 37, IAS 41, IFRS 16	По наилучшей расчетной оценке, исходя из существующей на дату оценки величины, в соответствии с условиями договора

Оценочное обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности	ПБУ 8/2010	Оценочные обязательства по затратам на реструктуризацию	IAS 1, IAS 37	По наилучшей расчетной оценке, исходя из опыта прошлых лет
Стоимость, определяемая путем дисконтирования	ПБУ 8/2010	Приведенная стоимость денежных потоков	IAS 36	Исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с условиями договора, в соответствии с МСФО, в соответствии с рыночными данными
		Актуарная приведенная стоимость причитающихся выплат	IAS 26	
		Приведенная стоимость ожидаемых затрат на погашение обязательства	IAS 37	
		Приведенная стоимость дивидендов	IFRS 2	
		Приведенная стоимость оставшихся арендных платежей	IFRS 3, IFRS 16	
		Приведенная стоимость арендных платежей	IFRS 16	
		Ожидаемая приведенная стоимость выплат по случаям смерти	IFRS 17	
		Приведенная стоимость затрат на продажу	IFRS 5, IFRS 13	Исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с МСФО (IFRS) 13
Оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации	ПБУ 16/02	Резервы по затратам на вознаграждение работникам	IAS 1	Исходя из существующей на дату оценки величины, исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с законодательством РФ
Резерв по сомнительным долгам	ПБУ 21/2008, ПБУ 10/99	Резервы по сомнительным долгам	IAS 24	Исходя из существующей на дату оценки величины, исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с условиями договора
		Расчетные оценки в отношении безнадежных долгов	IAS 8, IFRS 7, IFRS 9	
Обязательство по аренде	ФСБУ 25/2018	Обязательство по лизингу	IFRS 16, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 7, IFRS 9	Исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с условиями договора, в соответствии с МСФО (IFRS) 13, МСФО (IFRS) 16

Негарантированная ликвидационная стоимость предмета аренды	ФСБУ 25/2018	Негарантированная ликвидационная стоимость	IFRS 16	Исходя из опыта прошлых лет
Чистая стоимость инвестиции в аренду	ФСБУ 25/2018	Чистая инвестиция в аренду	IFRS 16	Исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с условиями договора, в соответствии с МСФО (IFRS) 13, МСФО (IFRS) 16, в соответствии с рыночными данными
Право пользования активом	ФСБУ 25/2018	Актив в форме права пользования	IFRS 16	Исходя из опыта прошлых лет, в соответствии с условиями договора, в соответствии с МСФО (IFRS) 13, МСФО (IFRS) 16
Гудвил	ФСБУ 14/2022, ПБУ 21/2008	Гудвил	IFRS 3, IAS 38, IAS 36	В соответствии с МСФО (IFRS) 3
Оценочное обязательство в связи с использованием труда работников организации	ФСБУ 26/2020	Обязательства по оплате накапливаемого оплачиваемого времени отсутствия	IAS 19	Исходя из существующей на дату оценки величины, в соответствии с законодательством РФ, использование актуарных методов
		Расчетные оценки, относящиеся к пенсионным планам	IAS 19, IAS 1	
		Расчетные оценки в отношении затрат на медицинское обслуживание	IAS 19	
		Расчетные затраты на выплату вознаграждений	IAS 19	
		Чистое обязательство программы с установленными выплатами)	IAS 19	
		Чистая величина процентов на чистое обязательство программы с установленными выплатами)	IAS 19	
		Расчетные оценки, относящиеся к обязательству по затратам на ожидаемое распределение прибыли и выплату бонусов	IAS 19	

Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств	ПБУ 8/2010	Ожидаемая величина затрат на устранение производственных дефектов	IAS 37	По наилучшей расчетной оценке, исходя из опыта прошлых лет
Оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов	ПБУ 8/2010			Исходя из существующей на дату оценки величины, в соответствии с законодательством РФ
Условный актив/обязательство	ПБУ 8/2010	Условный актив/обязательство	IAS 37	По наилучшей расчетной оценке, исходя из опыта прошлых лет, исходя из существующей на дату оценки величины
Отложенный налоговый актив/обязательство	ПБУ 18/02	Отложенный налоговый актив/обязательство	IAS 12	В соответствии с законодательством РФ, исходя из существующей на дату оценки величины

Источник: составлено автором.

Далее в стандарте указано, что «даже в таком случае организация рассматривает и другие возможные гипотезы» [2]. На практике при оценке обязательств вероятно возникнет необходимость использования прочих способов оценки, в частности «в соответствии с законодательством РФ» или «исходя из существующей на дату оценки величины».

Некоторые выделенные способы оценки преимущественно используются для конкретных видов оценочных значений. К примеру, для определения величины оценочного обязательства в связи с использованием труда работников организации в ряде случаев требуется использование актуарных моделей.

Прямое сопоставление некоторых видов оценочных значений в ФСБУ и бухгалтерских оценок в МСФО является условным. Примером таких оценочных значений являются срок полезного использования и оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов, являющихся оценочными значениями в ФСБУ, и амортизационные расходы в МСФО. Несмотря на их сопоставление в таблице 1, сущность указанных категорий отличается, так как приведенные в качестве примера оценочные значения в ФСБУ используются для расчета бухгалтерской оценки (амортизационных расходов) в МСФО.

Важным элементом в системе определения оценочных значений является справедливая стоимость. В ФСБУ справедливая стоимость используется реже, чем в МСФО, однако, внедрение новых федеральных стандартов расширяет ее применение по отношению к новым статьям отчетности. При определении величины справедливой стоимости активов ФСБУ ссылается на стандарты МСФО (IFRS) 13 и МСФО (IFRS) 16 в случае определения справедливой стоимости предмета аренды. По причине отсутствия федерального стандарта, регламентирующего расчет справедливой стоимости, составителям отчетности приходится обращаться к международным стандартам. При этом некоторые принципы, используемые в МСФО отличаются от правил ФСБУ, используемых коммерческими предприятиями на территории РФ. Такое несоответствие может привести к ошибкам при определении величины тех оценочных значений, которые используются в ФСБУ, но рассчитываются в соответствии с МСФО.

Для расчета величины большинства оценочных значений необходимо использовать несколько способов оценки, что подчеркивает сложность расчета их величины. Примером такого оценочного значения является оценочное обязательство по выплате выходного пособия работникам организации. Для определения величины обязательства следует руководствоваться опытом прошлых лет по трудоустройству сотрудников на новую работу с целью определения количества месяцев, в течение которых будет осуществляться поиск новой

работы и, как следствие, будут осуществляться выплаты. В то же время дополнительные ограничения при определении значения оценочного обязательства связаны с необходимостью соответствия требованиям Трудового Кодекса РФ. Согласно ТК РФ размер выходного пособия может достигать среднего месячного заработка за период до 3-х месяцев (в случае ликвидации организации или сокращения численности работников организации) [1].

Заключение

Таким образом, обоснованный и точный расчет оценочного значения при формировании отчётной информации требует наличия дополнительных компетенций составителей отчетности, в частности знание положений МСФО. Разработка специализированного федерального стандарта или методологических рекомендаций, раскрывающих базовые аспекты формирования и использования оценочных значений, повысит качество подготовки финансовой отчетности и расширит практику применения оценочных значений экономическими субъектами.

Список литературы

1. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: принят Государственной Думой 30 декабря 2001 года. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 17.02.2021). Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/.
3. Аристова Д.А., Гаврилюк Т.М. Формирование оценочных резервов как фактор снижения риска недостоверности бухгалтерской отчетности // Экономика и предпринимательство. 2019. № 11 (112). С. 980-984.
4. Байдуанова Ж.А. Методика проведения теста на обесценение активов // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2022. Том 12. № 8А. С. 177-187.
5. Карташов В.С. Подходы к расчету оценочных и условных обязательств // Аудиторские ведомости. 2023. № 4. С. 30-35.
6. Корнеева Т.А. Оценка обязательства по выводу из эксплуатации нефтегазовых активов в учете и финансовой отчетности // Экономика и предпринимательство. 2021. № 2. С. 1181-1185.

7. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Бухгалтерские оценки как важнейший фактор формирования балансовой стоимости объектов учета // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. № 8 (482). С. 848-867.
8. Мощенко О.В., Усанов А.Ю., Косорукова И.В. Проблемы формирования справедливой стоимости и обесценения внеоборотных активов в финансовой отчетности организаций // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2023. № 5 (260). С. 46-56.
9. Пашковская Л.В. Методика учета формирования и использования резерва на рекультивацию земель на основе МСФО // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. Экономические и юридические науки. 2017. № 5. С. 90–96.
10. Сафонова И.В., Карташов В.С. Развитие учетной практики регулирования оценочных значений в целях интеграции показателей финансовой и нефинансовой отчетности // Аудитор. 2022. Т. 8. № 12. С. 24-30.

FEATURES OF THE ASSESSMENT OF ESTIMATED VALUES IN FINANCIAL STATEMENTS

Kartashov Vladislav Sergeevich

Postgraduate student of the Department of Audit and Corporate Reporting, Faculty of
Taxes, Audit and Business Analysis,
Financial University under the Government of the Russian Federation;
Assistant of the Department of Economic and Mathematical Modeling of the
Faculty of Economics,
Peoples' Friendship University of Russia named after Patrice Lumumba
Moscow, Russian Federation

Abstract. The object of the study is estimated values as a category of financial statements. The subject of the study is the types of estimated values in financial statements. The purpose of the study is to systematize the ways of determining the estimated values used in federal accounting standards. The article presents specific types of estimated values used in the FSBU. A comparative analysis with types of accounting estimates in IFRS is conducted. As a result of a detailed study of the current federal and international standards, ways for determining the estimated values are proposed and the features of using some of the assessment ways are considered. The comparative table developed within the study can be used by compilers of financial reporting in practice, simplifying the process of estimated values assessment and expanding the use of the category.

Key words: estimated value, FSBU, IFRS, assessment ways.

References

1. The Labor Code of the Russian Federation [Electronic resource]: adopted by the State Duma on December 30, 2001. Access mode: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/.
2. International Financial Reporting Standard (IAS) 37 «Estimated Liabilities, Contingent Liabilities and Contingent Assets» [Electronic resource]: put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 28.12.2015 № 217h)

(as amended on 17.02.2021). Access mode:
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/.

3. Aristova D.A., Gavrilyuk T.M. Formation of valuation reserves as a factor in reducing the risk of unreliability of accounting statements // *Economics and entrepreneurship*. 2019. № 11 (112). P. 980-984.
4. Baiduanova Zh.A. Methodology for conducting an asset impairment test // *Economics: yesterday, today, tomorrow*. 2022. Volume 12. № 8A. P. 177-187.
5. Kartashov V.S. Approaches to the calculation of estimated and contingent liabilities // *Audit statements*. 2023. № 4. P. 30-35.
6. Korneeva T.A. Assessment of the obligation to decommission oil and gas assets in accounting and financial statements // *Economics and entrepreneurship*. 2021. № 2. P. 1181-1185.
7. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Accounting estimates as the most important factor in the formation of the book value of accounting objects // *International accounting*. 2021. Vol. 24. № 8 (482). P. 848-867.
8. Moshchenko O.V., Usanov A.Yu., Kosorukova I.V. Problems of formation of fair value and impairment of non-current assets in the financial statements of organizations // *Property relations in the Russian Federation*. 2023. № 5 (260). P. 46-56.
9. Pashkovskaya L.V. Methodology for accounting for the formation and use of reserves for land reclamation based on IFRS // *Bulletin of the Polotsk State University. Series D. Economic and legal sciences*. 2017. № 5. P. 90-96.
10. Safonova I.V., Kartashov V.S. Development of accounting practice of regulation of estimated values in order to integrate indicators of financial and non-financial reporting // *Auditor*. 2022. Vol. 8. № 12. P. 24-30.