

**БУХГАЛТЕРСКИЕ ОЦЕНКИ КАК ВАЖНЕЙШИЙ ФАКТОР ФОРМИРОВАНИЯ
БАЛАНСОВОЙ СТОИМОСТИ ОБЪЕКТОВ УЧЕТА****Ирина Анатольевна ЛИСОВСКАЯ^a,**
Наталья Геннадьевна ТРАПЕЗНИКОВА^{b,*}

^a доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансового менеджмента, управленческого учета и международных стандартов финансовой деятельности, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>
SPIN-код: 6105-3974

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), Москва, Российская Федерация
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 6316-6646

* Ответственный автор

История статьи:

Reg. № 408/2021
Получена 14.07.2021
Получена в доработанном виде 23.07.2021
Одобрена 05.08.2021
Доступна онлайн 16.08.2021

УДК 657
JEL: M41**Ключевые слова:**

бухгалтерские оценки, изменения в бухгалтерских оценках, оценочные значения, оценочные обязательства по выводу объектов из эксплуатации

Аннотация

Предмет. С 1 января 2022 г. вступает в силу комплекс новых ФСБУ, которые закрепляют более гибкие правила учета, позволяющие обоснованно отражать изменение стоимости отдельных объектов в связи с трансформацией внешних и внутренних условий ведения организацией хозяйственной деятельности. Одновременно происходит перманентное обновление понятийного аппарата МСФО, мониторинг которого необходим с учетом логической взаимосвязи отечественных и международных учетных стандартов. Появление дефиниции «бухгалтерские оценки» имеет важное методическое и практическое значение, в том числе с точки зрения предстоящего перехода на ФСБУ 6/2020 «Основные средства», рассмотрению которых и посвящена данная статья.

Цели. Анализ сущности категории «бухгалтерские оценки», в том числе с позиции трансформации этих оценок и их влияния на балансовую стоимость объектов основных средств, учитываемых согласно ФСБУ 6/2020.

Методология. В работе использовались системный анализ и логическое обобщение законодательных и нормативных документов, а также специальной литературы, рассматривающих исследуемые проблемы.

Результаты. На примерах операций с основными средствами показано, что до перехода на ФСБУ 6/2020 необходимо проанализировать: какие бухгалтерские оценки могут меняться; как эти изменения повлияют на динамику элементов амортизации и показателей финансовой отчетности.

Область применения. Результаты исследования предназначены для научной и практической деятельности и обучения специалистов в области бухгалтерского учета, а также разработки предложений по совершенствованию методики российского учета, ориентированного на сближение с современной международной практикой.

Выводы. Одной из причин вероятности появления практических трудностей,

связанных с обоснованием и корректным отражением бухгалтерских оценок, является недостаточное знание нормативных документов и международной практики учета. В связи с этим целесообразно подготовить методические рекомендации по вопросам отражения изменений бухгалтерских оценок с учетом предстоящего перехода на новые учетные стандарты и расширить практику эффективного освоения МСФО.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Бухгалтерские оценки как важнейший фактор формирования балансовой стоимости объектов учета // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 8. – С. 848 – 867.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.8.848>

В настоящее время Министерством финансов Российской Федерации осуществляется активное обновление базовых бухгалтерских стандартов, отражающее реальное сближение отечественных учетных регулятивов с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). К числу нормативных документов, для которых характерно единство концептуальной направленности и методических подходов следует отнести ФСБУ 5/2019 «Запасы», ФСБУ 6/2020 «Основные средства» в сочетании с ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и новый стандарт – ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Анализ перечисленных и иных документов, представляемых в виде проектов новых российских стандартов, показывает, что все большее место в них начинают занимать бухгалтерские оценки, являющиеся самостоятельным фактором формирования балансовой стоимости объектов бухгалтерского учета.

Необходимо отметить, что в феврале 2021 г. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) дополнительно внес в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»¹ определение термина «бухгалтерские оценки» и акцентировал внимание на том, что изменение бухгалтерской оценки вызвано исключительно появлением новой информации, приводящей к иным оценкам объекта учета после его признания [1].

До появления указанной поправки стандарт содержал исключительно определение «изменения бухгалтерских оценок», что приводило к проблеме обоснованного отнесения изменений в порядке учета отдельных учетных категорий к изменениям учетной политики или бухгалтерских оценок [2].

Эта проблема имеет не только теоретический характер – в части корректного отнесения отдельных изменений в учете к одной из указанных категорий на уровне организации. При существенности последствий вносимых изменений ее правомерное решение:

¹ МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193534/

- имеет важное практическое значение, поскольку в отличие от бухгалтерских оценок изменения учетной политики возможны только в ситуациях, четко обозначенных в стандартах (как МСФО, так и ФСБУ);
- требует применения принципиально различного порядка отражения произведенных изменений: ретроспективно применительно к учетной политике и перспективно – к бухгалтерским оценкам.

Согласно определению, предложенному в обновленном МСФО (IAS) 8, бухгалтерские оценки – это «...денежные суммы в финансовой отчетности, оценка которых связана с неопределенностью»². Под неопределенностью в данном случае понимается отсутствие точной информации на момент принятия решения об отдельных параметрах учета объекта, имеющих существенное значение для его оценки и порядка отражения в учете и отчетности. При этом в Стандарте перечислены наиболее распространенные примеры бухгалтерских оценок: резерв под ожидаемые кредитные убытки (применительно к финансовым инструментам), чистая возможная цена продажи (по запасам), расходы на амортизацию (для основных средств), резерв по гарантийным обязательствам (применительно к оценочным обязательствам), оценка справедливой стоимости (для объектов, по которым возможны для применения соответствующие модели учета). Кроме того, отмечается, что для формирования бухгалтерских оценок могут быть использованы различные методы, наиболее соответствующие оценке конкретного вида объектов.

Обратимся к российскому стандарту ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» – аналогу МСФО (IAS) 8.

Следует отметить, что ПБУ 21/2008 использует иную формулировку рассматриваемой категории – оценочные значения. При этом также, как и в действующей пока версии МСФО (IAS) 8, в отечественном стандарте:

- при отсутствии трактовки самого оценочного значения в п. 2³ дано определение его изменения, которым признается «...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»;
- в п. 3⁴ приведены конкретные примеры возможных изменений: резервы по сомнительным долгам и под снижение стоимости материально-производственных запасов; сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных

² МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193534/

³ ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»: утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, п. 2.
URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=6734-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_izmenenie_otsenochnykh_znachenii_pbu_212008

⁴ Там же, п. 3.

амортизируемых активов; оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.;

- при отсутствии возможности «однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения» для целей бухгалтерского учета такое изменение следует признать изменением оценочного значения (п. 3⁵).

Иными словами, оценочные значения предполагают суждения, основанные на самой последней доступной надежной информации, их применение обусловлено отсутствием возможности получения точной оценки некоторых объектов бухгалтерского учета.

Таким образом, можно утверждать, что по сути «оценочные значения» идентичны термину «бухгалтерские оценки». Учитывая тесную связь и логическую преемственность ФСБУ и МСФО, следует отметить, что появление обновленных редакций отечественных стандартов расширяет области применения оценочных значений и требует усиления внимания к этой категории в отечественной практике. Указанная позиция поддерживается в ряде работ отечественных авторов [3–7].

Обратимся к ФСБУ 6/2020⁶, закрепившему новые правила учета основных средств. Наиболее существенными моментами, связанными с отражением основных средств, являются:

- идентификация объектов учета – в ситуации, когда подлежащий признанию объект состоит из компонентов, имеющих различные стоимость и сроки полезного использования;
- изменение величины оценочных обязательств по будущему демонтажу, утилизации объекта основных средств и восстановлению окружающей среды, включаемых в первоначальную стоимость создаваемого основного средства – объекта учета;
- установление элементов амортизации, включая срок полезного использования (СПИ), способ начисления амортизации и ликвидационную стоимость – в случае ее применения.

В *табл. 1* приведены основные оценочные значения, которые потребуются при применении ФСБУ 6/2020.

Приведенный в *табл. 1* перечень оценочных значений не является исчерпывающим, а лишь приводит примеры наиболее распространенных оценок, которые потребуются в процессе применения обновленного стандарта по учету основных средств и могут оказать наиболее значительное влияние на суммы, отражаемые в бухгалтерской отчетности отечественных организаций. Так В.В. Ермакова помимо перечисленных относит к вопросам бухгалтерской оценки определение срока службы ремонта, подлежащего капитализации, и его потенциальный пересмотр в дальнейшем [8]. Кроме того, категория

⁵ Там же, п. 3.

⁶ Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

оценочных значений включает не отличающиеся постоянством и имеющие способность изменяться с течением времени справедливую стоимость объектов основных средств (в случае их последующей оценки по переоцененной стоимости), а также возмещаемую сумму основных средств, необходимость определения которой возникает при проведении теста на обесценение.

Необходимо отметить, что вопросы признания и стоимостной оценки оценочных значений, формируемых применительно к учетной категории основных средств, выходят за рамки настоящей статьи.

Исследованию методических и практических аспектов учета оценочных значений посвящены работы отечественных авторов. Так, одни ученые [9–13] поднимают общие вопросы учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности оценочных значений, другие [14–19] акцентируют внимание на проблемах признания, оценки и раскрытия оценочных значений, связанных с объектами основных средств. В рамках данной статьи ограничимся лишь вопросами отражения последствий изменения оценочных значений, формируемых в связи с ликвидацией основных средств.

Как было отмечено ранее, по своей сути оценочные значения являются приближенными оценками, в отношении которых может потребоваться пересмотр по мере поступления дополнительной информации. ПБУ 21/2008 предписывает перспективный порядок отражения последствий изменения оценочных значений⁷. В зависимости от характера и причин пересмотра оценочных значений эффект от их изменения включается в состав доходов или расходов организации или корректирует статьи капитала (*табл. 2*).

ПБУ 21/2008 не приводит каких-либо дополнительных разъяснений относительно классификации доходов и расходов, факторов, свидетельствующих о влиянии эффекта от изменения оценочных значений на величину капитала, и т.п., что создает сложности учетного отражения этих изменений на практике.

Рассмотрим более детально порядок отражения в бухгалтерском учете изменения величины оценочного обязательства по будущему демонтажу объекта основных средств, его утилизации и восстановлению окружающей среды (далее – оценочное обязательство по демонтажу, оценочное обязательство по выводу объекта из эксплуатации, ликвидационное оценочное обязательство). Следует отметить, действующее ПБУ 6/01⁸ не содержит указаний о включении оценочного обязательства по будущему демонтажу объекта основных средств в его фактическую себестоимость при принятии к бухгалтерскому учету. Необходимость и условия признания такого оценочного обязательства определены в ПБУ 8/2010.

⁷ ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»: утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.
URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=6734-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_izmenenie_otsochnykh_znachenii_pbu_212008

⁸ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/

ФСБУ 6/2020 (п. 23)⁹ определяет особый порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности изменения оценочного обязательства по демонтажу (без учета процентов) и вносит тем самым ряд учетных процедур и подходов, новых для отечественных бухгалтеров, не знакомых с требованиями МСФО.

Следует обратить внимание на достаточно обобщенный характер формулировок по этому вопросу, изложенных в указанном пункте ФСБУ 6/2020, отсутствие перечня возможных причин, вызывающих изменение величины оценочного обязательства, а также четких указаний, связанных с последующей оценкой этого обязательства и признанием его изменений. Вместе с тем анализ методических подходов п. 23 ФСБУ 6/2020 позволяет заключить следующее: если первоначальная стоимость основного средства включает оценочное обязательство по выводу его из эксплуатации, отражение последствий изменения этого обязательства в бухгалтерском учете зависит от причины такого изменения и выбранного способа последующей оценки объекта основных средств.

Если изменение оценочного обязательства по демонтажу объекта отражает течение времени (амортизация дисконта), при отражении последствий этого изменения следует, как и прежде, руководствоваться нормами ПБУ 8/2010¹⁰ и ПБУ 21/2008¹¹. Данная ситуация исключается из области применения ФСБУ 6/2020. Согласно п. 20 ПБУ 8/2010¹², увеличение оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости по мере приближения срока исполнения (проценты) подлежит признанию в качестве прочих расходов организации. Иными словами, величина оценочного обязательства по демонтажу будет увеличиваться под влиянием фактора времени, при этом первоначальная стоимость соответствующего актива, в которую будет включена приведенная стоимость такого обязательства, остается неизменной [19].

Необходимость изменения первоначальной оценки величины оценочного обязательства может быть обусловлена не только начислением процентной составляющей, но и изменениями в расчетной оценке предполагаемых затрат на исполнение обязательства или предполагаемых сроков его исполнения (например, в случае изменения ставки дисконтирования, прогнозируемого уровня инфляции, состава и/или стоимости работ по демонтажу, предполагаемых сроков полезного использования актива и т.п.)¹³. Далее в

⁹ Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н, п. 23. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

¹⁰ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/

¹¹ ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»: утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=6734-polozhenie_po_bukhgalterskomu_uchetu_izmenenie_otsechnykh_znachenii_pbu_212008

¹² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н, п. 20. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/

¹³ Рекомендация БМЦ Р-30/2013-КпР «Ликвидационные обязательства»: принята Комитетом по рекомендациям Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ») 21 июня 2013 г. URL: http://bmcenter.ru/Files/КпТ_Likvidacionnue_obyazatelstva

статье будут рассмотрены изменения оценочного обязательства по причинам, отличным от приближения срока его исполнения.

В соответствии с п. 23 ФСБУ 6/2020 изменение оценочного обязательства по демонтажу, вызванное уточнением элементов его первоначальной оценки, отражается путем корректировки первоначальной стоимости соответствующего объекта основных средств. При оценке основного средства после признания по переоцененной стоимости возникают некоторые особенности учетного отражения результатов такого изменения, изложение которых в стандарте ограничивается рамками одного предложения (*табл. 3*). Нечеткость регламентаций стандарта по этому вопросу может привести к нарушению единообразного представления последствий изменения обязательства в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

Как видно из *табл. 3*, стандарт не дает отдельных разъяснений относительно того, как следует отражать последствия изменений оценочного обязательства по демонтажу (в составе прибыли (убытка) или путем корректировки переоцененной стоимости), когда по итогам проведенных ранее переоценок объект основных средств уценивался, то есть нет накопленного сальдо дооценки. В связи с этим представляется целесообразным обращение за дополнительными разъяснениями к документам МСФО. В системе МСФО данному вопросу посвящен специальный документ – Разъяснение Комитета по интерпретациям Фонда МСФО (IFRIC) 1 (далее – Разъяснение (IFRIC 1))¹⁴.

Согласно п. 5 Разъяснения (IFRIC 1) увеличение первоначальной стоимости актива вследствие корректировки ликвидационного обязательства может привести к необоснованному росту этой стоимости и вызвать необходимость проверки актива на обесценение. Особенно актуально это в отношении объектов, срок полезного использования которых приближается к завершению, поскольку оставшиеся экономические выгоды от них могут оказаться несоизмеримо малыми по сравнению с суммой корректировки включенного в их стоимость ликвидационного обязательства.

Следующий пример иллюстрирует применение требований ФСБУ 6/2020 к отражению изменения ликвидационного обязательства для объекта основных средств, учитываемого по первоначальной стоимости.

Пример 1. Организация применяет ФСБУ 6/2020. 10 января отчетного года она признала в качестве объекта основных средств водонапорную башню. Срок полезного использования башни оценен в 15 лет. Первоначальная стоимость башни – 900 тыс. руб., эта сумма включает оценочное обязательство на вывод объекта из эксплуатации в размере 41,73 тыс. руб., которое представляет расчетную сумму денежных средств на оплату работ по демонтажу в размере 152 тыс. руб., дисконтированную по ставке 9%. Согласно учетной политике организации для основных средств установлен линейный способ амортизации и переоценка не проводится. По завершении двухлетнего периода эксплуатации башни в

¹⁴ Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193540/

связи с усовершенствованием технологии демонтажных работ организация прогнозирует сокращение чистого дисконтированного денежного оттока на 10,4 тыс. руб. Остальные параметры расчетной оценки оценочного обязательства не изменились. По завершении трехлетнего периода изменяется первоначальная оценка ставки дисконтирования до 8%.

По окончании двухлетнего периода обязательство на вывод объекта из эксплуатации увеличится в связи с амортизацией дисконта на 7,85 тыс. руб. и составит 49,58 ($41,73 \cdot 1,092$) тыс. руб. (табл. 4). В связи с пересмотром первоначальной оценки будущих денежных потоков, необходимых для урегулирования обязательства по демонтажу башни по истечении 15-летнего периода ее эксплуатации, организация уменьшит стоимость оценочного обязательства на 10,4 тыс. руб. (до 39,18 тыс. руб.) и эту же сумму спишет из первоначальной стоимости башни (Дт Оценочное обязательство Кт Основные средства).

В результате изменения ставки дисконтирования (по завершении трехлетнего периода) приведенная стоимость оценочного обязательства составит 47,70 тыс. руб., $((39,18 + 3,52) \cdot 1,0912) / (1,08)12$ тыс. руб., то есть следует увеличить оценочное обязательство на 5,0 ($47,70 - (39,18 + 3,52)$) тыс. руб. и скорректировать на эту сумму первоначальную стоимость объекта основных средств. После изменения ставки дисконтирования амортизация дисконта начисляется на основе ставки 8%. Прочие расходы по амортизации дисконта составят за четвертый год 3,82 тыс. руб. (Дт Прочие расходы Кт Оценочное обязательство).

Амортизация водонапорной башни на дату окончания двухлетнего периода ее использования – 120 тыс. руб., а ее балансовая стоимость – 780 ($900 - 120$) тыс. руб. (табл. 5).

После корректировки первоначальной стоимости основного средства на сумму изменения величины оценочного обязательства скорректированная амортизируемая величина стоимости объекта в сумме 769,6 ($900 - 120 - 10,4$) тыс. руб. амортизируется перспективно в течение оставшегося срока полезного использования. Таким образом, амортизационные отчисления за третий год составят 59,2 ($769,6/13$ лет) тыс. руб. Корректировка оценочного обязательства в связи с изменением ставки дисконтирования приведет к увеличению стоимости основного средства на дату окончания 3-го года на сумму 5,0 тыс. руб. и повышению ежегодных амортизационных отчислений в последующих периодах.

Перейдем к рассмотрению особенностей отражения последствий изменения существующего обязательства по будущему демонтажу применительно к объектам основных средств, которые после признания учитываются по переоцененной стоимости. В отличие от ФСБУ 6/2020 в Разъяснении (IFRIC 1) этот аспект регламентирован более детально. Порядок отражения в учете корректировки оценочного обязательства, относящегося к переоцениваемому объекту основных средств, изложенный в п. 6 Разъяснения (IFRIC 1), наглядно можно представить следующим образом (рис. 1).

Стоит отметить и более четкие формулировки, используемые в Разъяснении (IFRIC 1) для изложения подхода к признанию суммы уменьшения обязательства, превышающей

балансовую стоимость соответствующего актива. И в ФСБУ, и в МСФО такое превышение немедленно признается в составе прибыли или убытка, однако разработчики Разъяснения акцентируют внимание на том, что балансовая стоимость объекта, в отношении которой проводится сравнение, рассчитывается исходя из допущения его оценки по первоначальной стоимости (п. 6(b)¹⁵). Таким образом, чтобы определить, в какой мере изменение оценочного обязательства отражается в составе прибыли или убытка, потребуется информация: о переоценках, ранее признанных в составе прибыли или убытка; о балансовой стоимости актива, которая была бы признана, если бы актив учитывался по первоначальной стоимости; а также о накопленном в отношении актива приросте стоимости от переоценок.

Также в Разъяснении (IFRIC 1) отмечается, что изменения в оценках обязательства могут свидетельствовать о необходимости переоценки соответствующего актива (и, как следствие, – всех активов, относящихся к этому классу).

Следующий практический пример демонстрирует подход МСФО к отражению изменения обязательства, связанного с активом, учитываемым по переоцененной стоимости.

Пример 2. Используя условия примера 1, предположим, что организация учитывает объекты основных средств после признания по переоцененной стоимости. При этом переоценка проводится способом списания накопленной на дату переоценки амортизации. Также предположим, что на дату окончания первого года эксплуатации водонапорной башни ее справедливая стоимость составляла 910 тыс. руб. (включая существующее обязательство по демонтажу).

Переоценка будет отражена в учете организации следующим образом.

1. Первоначальная стоимость башни водонапорной будет уменьшена на сумму накопленной амортизации: Дт Амортизация основных средств Кт Основные средства – 60 тыс. руб.
2. Полученная стоимость объекта (840 тыс. руб.) пересчитывается до его справедливой стоимости (910 тыс. руб.): Дт Основные средства Кт Прирост стоимости от переоценки – 70 тыс. руб.

В результате переоцененная стоимость башни водонапорной составит 910 тыс. руб. Амортизационные отчисления за второй год составят 65 (910/14 лет) тыс. руб. (табл. 6).

Расходы по дисконтированию оценочного обязательства останутся на том же уровне (табл. 4). Сумма корректировки ликвидационного обязательства в связи с усовершенствованием технологии демонтажных работ (10,4 тыс. руб.) не превышает балансовую стоимость объекта, которая была бы отражена при оценке по первоначальной стоимости (769,6 тыс. руб.), поэтому корректировка обязательства в полном объеме будет

¹⁵ Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, п. 6(b) (ред. от 11.07.2016). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193540/

отнесена на увеличение прироста стоимости от переоценки (*табл. 7*). Последующее увеличение обязательства в результате изменения ставки дисконтирования в сумме 5,0 тыс. руб. будет признано в составе прочего совокупного дохода и приведет к уменьшению прироста стоимости от переоценки.

Приведенные примеры позволяют утверждать, что отражение в учете оценочных обязательств по выводу объектов основных средств из эксплуатации представляет собой непростую с методологической точки зрения задачу, сопряженную с высокой долей неопределенности и оценочных суждений, применением дисконтирования, пересмотром оценок и т.п. Наличие неурегулированных методических вопросов относительно признания изменений оценки обязательств данного вида в отечественном стандарте возлагает их решение непосредственно на организацию [20].

В завершение можно сделать следующие выводы.

1. Учитывая высокую динамику условий ведения бизнеса, а также значение, которое имеет обоснованность и порядок отражения изменений бухгалтерских оценок при учете основных средств, бухгалтерским службам организаций необходимо подготовиться к переходу на новый ФСБУ 6/2020, в том числе по вопросам возможных изменений бухгалтерских оценок, которые также могут быть достаточно динамичны.
2. Применительно к основным средствам целесообразно сформировать перечень факторов, способных оказывать существенное влияние на бухгалтерские оценки; определить границы изменений, превышение которых требует трансформации бухгалтерских оценок, и иные значимые вопросы.

Операционные бюджеты, отражающие операционную деятельность. К операционным бюджетам относятся Бюджет продаж, Бюджет поступления выручки, Бюджеты запасов (сырья, материалов, готовой продукции), Бюджет закупок, Бюджет производства, Бюджеты затрат или расходов (прямых затрат на сырье и материалы, на оплату труда, общепроизводственных накладных расходов, коммерческих, управленческих расходов и другие), Бюджет незавершенного производства, Бюджет дебиторской (кредиторской) задолженности, Бюджет подрядных работ и другие.

Вспомогательные бюджеты, отражающие инвестиционную и финансовую деятельность: Бюджет инвестиционной деятельности, Бюджет кредитов и займов, Бюджет финансовой деятельности и другие.

Специальные бюджеты, отражающие распределение прибыли, целесообразно выделять в бюджетной модели крупных предприятий и групп компаний, в частности, имеющих существенные расходы на социальные цели и благотворительность.

Таблица 1**Ключевые оценочные значения, возникающие в связи с применением ФСБУ 6/2020 «Основные средства»****Table 1****Key estimates arising from the application of FAS 6/2020 – Property, Plant and Equipment**

Оценочное значение	Особенности формирования	Основание
Срок полезного использования	Определяется как «период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации». Оценка срока осуществляется организацией самостоятельно и сопряжена с необходимостью использования информации о предполагаемом режиме эксплуатации, системе восстановления объектов, планируемой производительности, функциональном устаревании основных средств и т.п.	пп. 8,9 ФСБУ 6/2020
Способ начисления амортизации	Выбирается организацией самостоятельно из числа разрешенных стандартом. При этом выбранный способ должен характеризовать предполагаемую структуру потребления (распределение во времени) будущих экономических выгод, ожидаемых от использования объекта основных средств	пп. 34–36 ФСБУ 6/2020
Ликвидационная стоимость объекта основных средств	Представляет собой оценочную величину «...которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие...», если бы объект основных средств «...находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования»	п. 30 ФСБУ 6/2020
Оценочное обязательство по демонтажу, утилизации объекта основных средств и восстановлению окружающей среды	Требования к признанию, оценке оценочных обязательств установлены в ПБУ 8/2010. В соответствии с п. 15 ПБУ 8/2010 сумма, признанная в качестве оценочного обязательства, должна отражать наиболее точную денежную оценку расходов на исполнение данного обязательства по состоянию на конец отчетного периода	п. 23 ФСБУ 6/2020

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring**Таблица 2****Признание информации об изменении оценочных значений в бухгалтерской отчетности организаций согласно ПБУ 21/2008****Table 2****Recognition of information on changes in accounting estimates in the financial statements of organizations in accordance with PBU 21/2008**

Влияние изменения оценочного значения на бухгалтерскую отчетность	Порядок признания в бухгалтерском учете	Период признания	
		период, в котором произошли изменения	будущие периоды
Непосредственно на величину капитала (п. 5)	Корректировка соответствующих статей капитала	+	–
На показатели только данного отчетного периода (п. 4)	Включение в доходы или расходы	+	–
На показатели данного отчетного периода и будущих периодов (п. 4)	Включение в доходы или расходы	+	+

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring

Таблица 3**Признание изменений в оценочных обязательствах по выводу объекта из эксплуатации в соответствии с ФСБУ 6/2020****Table 3****Recognition of changes in estimated decommissioning liabilities in accordance with FAS 6/2020**

Характер изменения оценочного обязательства (без учета процентов)	Способ оценки объекта основных средств после признания	
	по первоначальной стоимости	по переоцененной стоимости
Увеличение	Увеличивается первоначальная стоимость соответствующего объекта в текущем периоде	На сумму изменения первоначальной стоимости объекта основных средств корректируется накопленная по нему доценка (при наличии);
Уменьшение	Уменьшается первоначальная стоимость соответствующего объекта в текущем периоде	
Уменьшение оценочного обязательства, превышающее балансовую стоимость объекта основных средств	Включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода	

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring**Таблица 4****Изменение оценочного обязательства по будущему демонтажу водонапорной башни, тыс. руб.****Table 4****Changing the estimated liability for the future water tower dismantling, thousand RUB**

Показатели	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год
Оценочное обязательство на начало года	41,730	45,49	39,18	47,7
Изменение оценочного обязательства, всего в том числе:	3,76	(6,31)	8,52	3,82
– в связи с приближением срока погашения	3,76	4,09	3,52	3,82
– в связи с изменением первоначальной оценки стоимости демонтажных работ	–	(10,4)	–	–
– в связи с изменением первоначальной оценки ставки дисконтирования	–	–	5,0	–
Оценочное обязательство на конец года	45,49	39,18	47,7	51,52

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring

Таблица 5

Корректировка стоимости объекта основных средств в связи с изменением величины оценочного обязательства по будущему демонтажу, тыс. руб.

Table 5

Adjustment of the value of an item of fixed assets due to a change in the value of the estimated liability for future dismantling, thousand RUB

Показатели	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год
Первоначальная стоимость на начало года	900	900	889,6	894,6
Амортизационные отчисления за период	(60)	(60)	(59,2)	(59,62)
Сумма амортизационных отчислений, накопленная за время эксплуатации объекта	(60)	(120)	(179,2)	(238,82)
Корректировка первоначальной стоимости в связи с изменением оценочного обязательства	–	(10,4)	5,0	–
Балансовая стоимость на конец года*	840	769,6	715,4	655,78

Примечание. Изменение оценочного обязательства по будущему демонтажу объекта основных средств обусловлено причинами, отличными от течения времени.

* При расчете балансовой стоимости на конец года первоначальная стоимость уменьшается на сумму накопленной за время эксплуатации объекта амортизации и корректируется (+/-) на величину изменения оценочного обязательства.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 6

Расчет балансовой стоимости объекта основных средств, учитываемого по переоцененной стоимости, тыс. руб.

Table 6

Calculation of the carrying value of property, plant and equipment carried at revalued amount, thousand RUB

Показатели	2-й год	3-й год	4-й год
Балансовая стоимость объекта на начало года	910	845	780
Амортизационные отчисления за период	(65)	(65)	(65)
Корректировка первоначальной стоимости в связи с изменением оценочного обязательства	–	–	–
Балансовая стоимость объекта на конец года	845	780	715

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 7

Влияние пересмотра оценочного обязательства на изменение показателя «Прирост стоимости от переоценки», тыс. руб.

Table 7

The impact of the revision of the estimated liability on the change in the indicator *Revaluation Surplus*, thousand RUB

Показатели	2-й год	3-й год	4-й год
Прирост стоимости от переоценки на начало периода	70	80,4	75,40
Корректировка показателя в связи с изменением оценочного обязательства	10,4	(5,0)	-
Прирост стоимости от переоценки на конец периода	80,4	75,40	75,40

Источник: авторская разработка

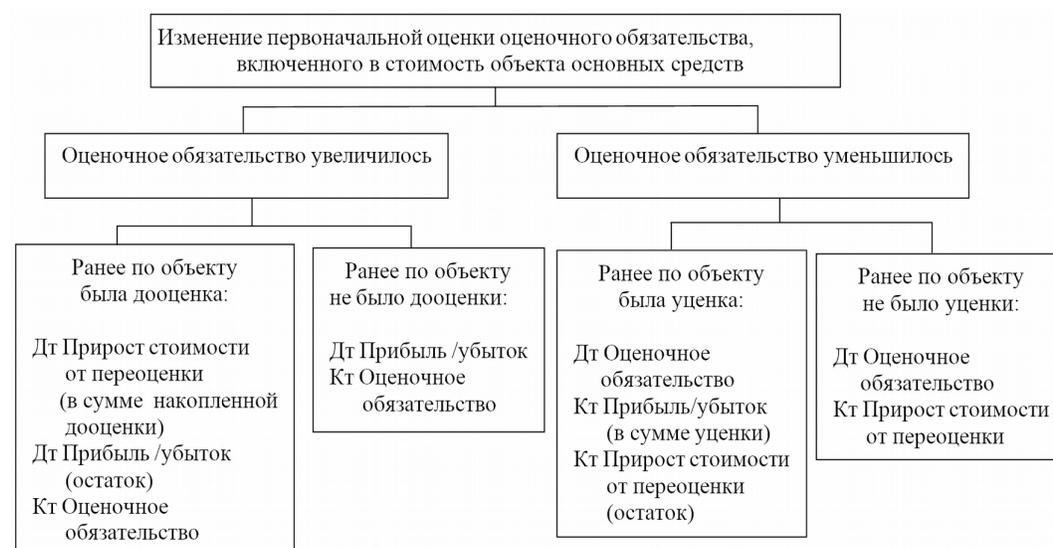
Source: Authoring

Рисунок 1

Отражение изменения оценочного обязательства, включенного в стоимость объекта основных средств, оцениваемого по переоцененной стоимости, согласно МСФО

Figure 1

Reflecting the change in the estimated liability included in the cost of an item of property, plant and equipment measured at revalued amounts in accordance with IFRS



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Зозуля А. Совет по МСФО дал определение бухгалтерской оценке // МСФО на практике. 2021. № 3. С. 25–30. URL: <https://msfo-practice.ru/878001>
2. Зозуля А. Как отличить изменения бухгалтерских оценок от исправлений учетной политики: сложные случаи // МСФО на практике. 2017. № 11. С. 7–11. URL: <https://msfo-practice.ru/601249>

3. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8. № 1. С. 48–61.
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61>
4. Лаврухина Т.А. Оценочные значения и их влияние на достоверность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности // Современная экономика: проблемы и решения. 2016. № 5. С. 105–114. URL: <https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/view/1425/0>
5. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент квалификации условий договора аренды // Юрисконсульт в строительстве. 2020. № 8. С. 37–43.
6. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Применение профессионального суждения в учете переоценки объектов основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2016. Т. 19. Вып. 19. С. 34–47.
URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=69738>
7. Федосенко Т.В. Использование профессионального суждения при учете запасов в условиях перехода на ФСБУ 5/2019 // Вестник Российского университета кооперации. 2020. № 3. С. 80–84.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ispolzovanie-professionalnogo-suzhdeniya-pri-uchete-zapasov-v-usloviyah-perehoda-na-fsbu-5-2019>
8. Ермакова В.В. Как улучшить показатели отчетности по МСФО при помощи оценочных значений и изменения учетной политики // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2016. № 9. С. 58–66.
URL: <https://www.ipbr.org/about/archive/accounting/ias/ias-practice/170601-ermakova/>
9. Граница Ю.В. Методика отражения оценочных обязательств в учетной системе хозяйствующего субъекта // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2017. № 1. С. 19–26.
10. Гусарова Л.В., Ягудина Г.Г. Оценочное значение резервов // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. Т. 3. № 9. С. 103–108. URL: https://dekanat.unecon.ru/DOCS/stud_files/505256/%D0%96%D1%83%D1%80%D0%BD%D0%B0%D0%BB_%D0%AD%D0%B8%D0%A3_%E2%84%969.pdf
11. Жукова О.В. Оценочные резервы и оценочные обязательства: проблема трактовки в системе российского нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета // Вестник университета. 2020. № 5. С. 129–134.
URL: <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2020-5-129-134>
12. Земскова Е. Профсуждение руководства: как не исказить финансовый результат за счет резервов // МСФО на практике. 2017. № 4. С. 23–30. URL: <https://msfo-practice.ru/547628>
13. Козлова Л.Р. Оценочные резервы, условные обязательства и активы в корпоративной отчетности компаний // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 1. С. 86–102. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.1.86>

14. *Земцов А.А., Кукушкина Н.С.* Практика признания и оценки ликвидационных обязательств (Asset Retirement Obligations – ARO) по выводу объектов из эксплуатации и рекультивации нарушенных земель в угледобывающих организациях, российский и международный опыт // Горный информационно-аналитический бюллетень. 2017. № 6. С. 264–282. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/praktika-priznaniya-i-otsenki-likvidatsionnyh-obyazatelstv-asset-retirement-obligations-aro-po-vyvodu-obektov-iz-ekspluatatsii-i>
15. *Корнеева Т.А.* Оценка обязательства по выводу из эксплуатации нефтегазовых активов в учете и финансовой отчетности // Экономика и предпринимательство. 2021. № 2. С. 1181–1185.
16. *Кувалдина Т.Б.* Оценочные обязательства в учете основных средств // Бухгалтерский учет. 2020. № 2. С. 53–60.
17. *Кукушкина Н.С.* Теоретические аспекты признания и оценки ликвидационных обязательств (Asset Retirement Obligations – ARO) по выводу объектов из эксплуатации и рекультивации нарушенных земель в угледобывающих организациях // Проблемы учета и финансов. 2017. № 25. С. 34–41. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-aspekty-priznaniya-i-otsenki-likvidatsionnyh-obyazatelstv-asset-retirement-obligations-aro-po-vyvodu-obektov-iz>
18. *Пушкин С.* Как учесть резерв на рекультивацию земли // МСФО на практике. 2018. № 2. С. 37–38. URL: <https://msfo-practice.ru/621440>
19. *Иванов А.Е.* Учет оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств в 2017 и 2018 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. Вып. 9. С. 532–550. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.9.532>
20. *Ризванов Н.А.* Формирование достоверной финансовой информации в части раскрытия оценочных обязательств по выводу активов из эксплуатации // Инновационное развитие. 2019. № 1. С. 43–45. URL: <https://xn----7sbe2acjpbdjwjw0d5c.xn--p1ai/file/arhiv/ir/ir-01-2019.pdf>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ACCOUNTING ESTIMATES AS THE MOST IMPORTANT FACTOR IN THE FORMATION OF THE BOOK VALUE OF ACCOUNTING OBJECTS

Irina A. LISOVSKAYA ^{a,*};
Natal'ya G. TRAPEZNIKOVA ^b

^a Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA),
Moscow, Russian Federation
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>

^b Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA),
Moscow, Russian Federation
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 408/2021
Received 14 July 2021
Received in revised form
23 July 2021
Accepted 5 August 2021
Available online
16 August 2021

JEL classification: M41

Keywords: accounting estimates, changes in accounting estimates, estimated values, estimated decommissioning liabilities

Abstract

Subject. This article discusses the category of *Accounting Estimates*, which is important from the methodological and practical points of view, including the upcoming transition to Federal Accounting Standard 6/2020 (FAS 6/2020) – *Property, Plant and Equipment*.

Objectives. The article aims to analyze the essence of the category of *Accounting Estimates*, including from the standpoint of the transformation of these estimates and their impact on the book value of fixed assets accounted for in accordance with FAS 6/2020.

Methods. For the study, we used the methods of systems analysis and generalization.
Results. Using some cases of transactions in fixed assets, the article shows that before the transition to FAS 6/2020, it is necessary to analyze which accounting estimates may get changed and how these changes will affect the dynamics of depreciation elements and financial statements indicators.

Conclusions and Relevance. One of the reasons for the likelihood of practical difficulties associated with the justification and correct reflection of accounting estimates is the lack of knowledge of regulatory documents and international accounting practices. Therefore, it is advisable to prepare methodological recommendations on the reflection of changes in accounting estimates, given the upcoming transition to new accounting standards, and expand the practice of effective implementation of IFRS. The results of the study are intended for scientific and practical activities and training of specialists in the field of accounting, as well as the development of proposals for improving the Russian accounting methodology, focused on convergence with current international practice.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: 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, iss. 8, pp. 848–867.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.8.848>

References

1. Zozulya A. [The IASB has defined an Accounting Estimate]. *MSFO na praktike*, 2021, no. 3, pp. 25–30. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/878001>
2. Zozulya A. [How to distinguish between changes in accounting estimates and the accounting policy alteration: complicated cases]. *MSFO na praktike*, 2017, no. 11, pp. 7–11. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/601249>
3. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. [FAS 6/2020: Resolved issues of accounting for Property, Plant and Equipment and ongoing controversial aspects]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2021, vol. 8, iss. 1, pp. 48–61. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61>
4. Lavrukhnina T.A. [Accounting estimates: Implications for fairness of financial reporting]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economics: Problems and Solutions*, 2016, no. 5, pp. 105–114. URL: <https://meps.econ.vsu.ru/meps/article/view/1425/0> (In Russ.)
5. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Accountant's professional judgment as an instrument to validate lease agreement terms]. *Yuriskonsul't v stroitel'stve*, 2020, no. 8, pp. 37–43. (In Russ.)
6. Tuyakova Z.S., Satalkina E.V. [Professional judgment as part of accounting for revaluation of fixed assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, vol. 19, iss. 19, pp. 34–47. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=69738> (In Russ.)
7. Fedosenko T.V. [Using professional judgment when accounting for inventory in the transition to FSBU 5/2019]. *Vestnik Rossiiskogo universiteta kooperatsii = Vestnik of Russian University of Cooperation*, 2020, no. 3, pp. 80–84. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ispolzovanie-professionalnogo-suzhdeniya-pri-uchete-zapasov-v-usloviyah-perehoda-na-fsbu-5-2019> (In Russ.)
8. Ermakova V.V. [How to improve financial statements under IFRS using estimated values and the changes in accounting policy]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty = Corporate Financial Statements. International Standards*, 2016, no. 9, pp. 58–66. URL: <https://www.ipbr.org/about/archive/accounting/ias/ias-practice/170601-ermakova/> (In Russ.)
9. Granitsa Yu.V. [Methodology of estimated liabilities recognition in the accounting system of business entity]. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov = Bulletin for Professional Accountants*, 2017, no. 1, pp. 19–26. (In Russ.)
10. Gusarova L.V., Yagudina G.G. [Estimated value of reserves]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2018, vol. 3, no. 9, pp. 103–108.

- URL: https://dekanat.unecon.ru/DOCS/stud_files/505256/%D0%96%D1%83%D1%80%D0%BD%D0%B0%D0%BB_%D0%AD%D0%B8%D0%A3_%E2%84%969.pdf (In Russ.)
11. Zhukova O.V. [Estimated reserves and estimated liabilities: The problem of interpretation in the system of Russian legal regulation of accounting]. *Vestnik Universiteta*, 2020, no. 5, pp. 129–134. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2020-5-129-134>
 12. Zemskova E. [Professional judgment of the management: How not to distort the financial result at the expense of reserves]. *MSFO na praktike*, 2017, no. 4, pp. 23–30. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/547628>
 13. Kozlova L.R. [Provisions, contingent liabilities and contingent assets in group reporting of companies]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 1, pp. 86–102. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.1.86>
 14. Zemtsov A.A., Kukushkina N.S. [Practice of recognition and measurement for Asset Retirement Obligations associated with decommissioning and reclamation of disturbed lands in coal mining companies, Russian and International experience]. *Gornyi informatsionno-analiticheskii byulleten' = Mining Informational and Analytical Bulletin. Scientific and Technical Journal*, 2017, no. 6, pp. 264–282. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/praktika-priznaniya-i-otsenki-likvidatsionnyh-obyazatelstv-asset-retirement-obligations-aro-po-vyvodu-obektov-iz-ekspluatatsii-i> (In Russ.)
 15. Korneeva T.A. [Assessment of the obligation to decommission oil and gas assets in accounting and financial statements]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2021, no. 2, pp. 1181–1185. (In Russ.)
 16. Kuvaldina T.B. [Assessment obligation in accounting for fixed assets]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2020, no. 2, pp. 53–60. (In Russ.)
 17. Kukushkina N.S. [Theoretical aspects of the recognition and assessment of the liquidating liabilities (Asset Retirement Obligations - ARO) on a conclusion of object from operation and reclamation of disturbed lands in the coal mining organizations]. *Problemy ucheta i finansov = Problems of Accounting and Finance*, 2017, no. 25, pp. 34–41. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-aspekty-priznaniya-i-otsenki-likvidatsionnyh-obyazatelstv-asset-retirement-obligations-aro-po-vyvodu-obektov-iz> (In Russ.)
 18. Pushkin S. [How account for the reserve for land reclamation]. *MSFO na praktike*, 2018, no. 2, pp. 37–38. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/621440>
 19. Ivanov A.E. [Accounting for estimated liabilities for the upcoming disposals in 2017 and 2018: The Draft Federal Accounting Standard Fixed Assets innovations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 9, pp. 532–550. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.9.532>

20. Rizvanov N.A. [Preparation of reliable financial information in terms of disclosure of asset retirement obligations]. *Innovatsionnoe razvitie*, 2019, no. 1, pp. 43–45. (In Russ.)
URL: <https://xn----7sbe2acjpbdjwjw0d5c.xn--p1ai/file/arhiv/ir/ir-01-2019.pdf>

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.