

**ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА И ПРОЦЕСС ФОРМИРОВАНИЯ
ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНОК****Владислав Сергеевич КАРТАШОВ**

аспирант кафедры аудита и корпоративной отчетности,
факультет налогов, аудита и бизнес-анализа,
Финансовый университет при Правительстве РФ,
Москва, Российская Федерация
Vladislav.sergeevich.k@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-8452-2839>
SPIN-код: 3735-0167

История статьи:

Рег. № 364/2024
Получена 06.06.2024
Получена в
доработанном виде
11.08.2024
Одобрена 02.09.2024
Доступна онлайн
16.09.2024

Специальность: 5.2.3

УДК 657

JEL: M41, M42, M48

Ключевые слова:

оценочное значение,
бухгалтерская оценка,
ФСБУ, МСФО

Аннотация

Предмет. Внесение поправок в МСФО (IAS) 8 и, как результат, пересмотр сущности категории «бухгалтерская оценка» вызывают необходимость совершенствования российской методологической базы, основанной на предыдущей редакции Международного стандарта. При проведении аудита в России в соответствии с международными стандартами аудиторами анализируется категория «оценочное значение», сущность которой описана в МСФО. В результате сопоставления возникает несоответствие сущности анализируемой категории, используемой в российской практике учета и аудита.

Цели. Исследовать сущность категории «оценочное значение», используемой в российской практике бухгалтерского учета, провести сравнительный анализ исследуемой категории и категории «оценочное значение» в Международных стандартах аудита (МСА) и «бухгалтерская оценка» в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

Методология. Используются методы научного исследования, такие как системный анализ, метод сравнительных исследований, структурирование информации, группировка данных, дедукция и другие методы.

Результаты. Уточнены определения категорий «бухгалтерская оценка» и «оценочное значение», проведено разграничение этих категорий и предложена взаимосвязанная категориальная система, объединяющая рассматриваемые понятия. Дополнительно разработан консолидированный перечень раскрытия информации по бухгалтерским оценкам и связанным оценочным значениям в финансовой отчетности.

Выводы. Внесенные предложения могут повысить степень гармонизации российских и международных стандартов, унифицировать российскую практику учета и аудита применительно к оценочным значениям и бухгалтерским оценкам.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2024

Для цитирования: Карташов В.С. Экономическая природа и процесс формирования оценочных значений и бухгалтерских оценок // Международный бухгалтерский учет. – 2024. – Т. 27, № 9. – С. 992 – 1007.

<https://doi.org/10.24891/ia.27.9.992>

В результате внесения поправок в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» была внедрена дефиниция категории «бухгалтерская оценка» (пер. *Accounting Estimate*), делавшая акцент на денежном содержании¹. Приведенное в рамках МСФО (IAS) 8 определение изменило сущность категории «бухгалтерская оценка», в результате чего снизилась степень гармонизации Федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в части бухгалтерских оценок и оценочных значений.

Российский стандарт ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» как базовый стандарт, регламентирующий учет оценочных значений, был частично основан на Международном стандарте МСФО (IAS) 8 до внесения поправок по определению «бухгалтерской оценки». В то же время процесс гармонизации федеральных и международных стандартов, вызывает необходимость сближения категорий «оценочные значения» и «бухгалтерская оценка» либо путем унификации понятий, либо путем встраивания их в единую взаимосвязанную категориальную систему.

Теоретические вопросы, связанные с оценочными значениями, рассматривались О.Б. Батуевой [1], И.Н. Богатой и Е.М. Евстафьевой [2], Л.В. Гусаровой и Г.Г. Ягудиной [3], Т.Ю. Дружиловской [4], В.В. Ермаковой [5], А.Г. Иманалиевой и др. [6], И.Г. Карпутовой [7], В.С. Карташовым [8], Т.А. Лаврухиной [9], И.А. Лисовской и Н.Г. Трапезниковой [10], Д.В. Луговским [11], И.Н. Мавлиной [12], Е.З. Макеевой и Т.Н. Кузьминовой [13], И.В. Сафоновой [14, 15], И.П. Селезневой и др. [16], Д.Ш. Усановой [17], Н.Д. Эриашвили [18] и др. [19–21].

В федеральных стандартах определение оценочных значений приведено только в ФСБУ для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»².

В ФСБУ для коммерческих организаций, а именно в ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» определяется только «изменение оценочных значений», которое представляет собой «корректировку стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива»³. Из этого следует, что изменение оценочного значения фактически является изменением стоимости конкретной статьи отчетности. При этом в ПБУ 21/2008 выделяются такие оценочные значения, как срок полезного использования, способ начисления амортизации, не являющиеся статьями отчетности.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 26.08.2015; с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2018). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123287/

² Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»: утв. приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н (ред. от 13.09.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298347/

³ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»: утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

Приведенное в Стандарте для организаций государственного сектора определение указывает на «рассчитанное или приблизительно определенное значение какого-либо показателя... при отсутствии точного способа его определения»⁴, что не противоречит ПБУ 21/2008. Применение такого определения к прочим категориям, связанным с ведением учета и формированием отчетности, позволяет признать в качестве оценочных значений ставку дисконтирования, процентную ставку, срок аренды и прочие категории, которые не отражаются в основных формах отчетности и не являются денежными величинами.

В процессе совершенствования учетной практики следует также учитывать подходы, отраженные в стандартах аудита. В Российской Федерации аудит осуществляется в соответствии с международными стандартами. Ключевым стандартом в отношении оценочных значений является Международный стандарт аудита (МСА) 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» (далее – МСА 540 (пересмотренный)). В Стандарте дано определение оценочных значений, которые представляют собой «денежные суммы». Дополнительно в Стандарте выделены связанные с оценочным значением категории: метод, модель, исходные данные и допущения⁵. Отметим, что на сайте Министерства финансов РФ в рамках Стандарта МСА 540 (пересмотренный) категория «бухгалтерская оценка» (пер. *Accounting Estimate*) переведена как «оценочное значение»⁶. Из этого следует, что в российской практике аудита отсутствует разница между «бухгалтерской оценкой» и «оценочным значением».

Следовательно, имеется противоречие между сущностью категории, используемой в российской практике бухгалтерского учета и анализируемой при проведении аудита в РФ. Связанные с оценочными значениями категории, используемые в МСА 540 (пересмотренный), не выделены эксплицитно в рамках российских бухгалтерских стандартов.

Противоречия между подходами, положенными в основу бухгалтерских и аудиторских международных стандартов в части определения сущности категории «бухгалтерская оценка» (пер. *Accounting Estimate*), отсутствуют. Однако отдельные категории, выделенные в соответствующих стандартах в части измерения, отличаются, что отражено в *табл. 1*.

Для определения роли рассмотренных категорий в процессе формирования оценочного значения следует установить их взаимное влияние и влияние на процесс формирования оценочного значения. Определение любых учетных категорий должно основываться на соответствующих стандартах и учетной политике. Взаимосвязь оценочных значений и категорий, приведенных в МСА 540 (пересмотренный), представлена на *рис. 1*.

⁴ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»: утв. приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н (ред. от 13.09.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_298347/

⁵ Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2020 № 335н (ред. от 16.10.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

⁶ Там же.

Важное место в рассмотренной схеме занимают допущения (пер. *Assumptions*), которые согласно МСА 540 (пересмотренный) представляют собой «суждения на основе имеющейся информации»⁷, то есть на основе «исходных данных» (пер. *Data*). Такие суждения могут касаться ставки дисконтирования, срока полезного использования основных средств и нематериальных активов и прочих категорий, в результате чего возникает сложность с включением «двойственных» категорий

в общую систему формирования оценочного значения. Так, ставка дисконтирования является, с одной стороны, оценочным значением по причине отсутствия точного способа расчета ее величины, с другой стороны, допущением, используемым для расчета прочих оценочных значений, к примеру обязательства по аренде.

В целях дальнейшего анализа сущности оценочных значений в российской практике проведен анализ категории «оценочное значение» в ключевых связанных ФСБУ⁸.

По результатам анализа сделаны следующие выводы:

- 1) в ФСБУ используются конкретные категории, которые подтверждают недежную сущность оценочных значений в российской практике;
- 2) в ФСБУ отсутствует прямое упоминание в отношении оценочных значений связанных категорий: метод, модель, допущения и исходные данные;
- 3) введение новых учетных категорий, таких как «право пользования активом», расширяет использование оценочных значений;
- 4) отсутствует единый стандарт, систематизирующий принципы учета и формирования информации в части оценочных значений и связанных категорий.

Проанализированные факты вызывают необходимость уточнения экономической сущности категории с разработкой взаимосвязанной категориальной системы. В процессе разработки единой категориальной системы следует:

⁷ Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2020 № 335н (ред. от 16.10.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

⁸ 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: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/d0bc983309c89bbc02630fab7f1cdb76c1c320c5/; Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»: утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/; Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»...: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н (ред. от 30.05.2022). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/; Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: утв. приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/9af1df446be62932907c5f5428b24d64e2375332/; Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: утв. приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н (ред. от 29.06.2022). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/

- учитывать процесс гармонизации российских и международных стандартов бухгалтерского учета;
- гармонизировать стандарты бухгалтерского учета и аудита, используемые в Российской Федерации;
- использовать связанные категории, в частности метод, модель, допущения и исходные данные.

С этой целью предлагается внедрить в российскую практику дополнительную категорию «бухгалтерская оценка», определение которой должно быть взаимосвязано с международными стандартами. Так, предлагается следующее определение «бухгалтерских оценок»: *бухгалтерские оценки представляют собой денежные суммы, полученные с использованием исходных данных, оценочных значений и модели, для расчета показателей финансовой отчетности.* В случае использования такого определения большая часть оценочных значений, представляющая конкретные статьи финансовой отчетности, должна определяться как бухгалтерская оценка.

Неденежные категории оценочных значений, не являющиеся конкретными статьями финансовой отчетности – ставка дисконтирования, процентная ставка, срок аренды, в предлагаемой категоризации являются оценочными значениями, используемыми для расчета бухгалтерской оценки. Определение оценочных значений следующее: *оценочные значения представляют собой значения в системе учета и корпоративной отчетности, полученные расчетным методом с использованием допущений и исходных данных, оценка которых осуществляется в условиях неопределенности.*

В результате имеется однозначное разделение бухгалтерской оценки, оценочных значений и допущений. К примеру, бухгалтерской оценкой является обязательство по аренде, оценочным значением является ставка дисконтирования, используемая для расчета величины обязательства по аренде, то есть бухгалтерской оценки. В случае, если ставка дисконтирования рассчитывается как средневзвешенная стоимости капитала (WACC), то стоимость заемного капитала является допущением, так как является суждением оценщика на основе имеющейся информации. Возможность получения допущения расчетным путем с применением профессионального суждения и с использованием исходной информации является важной особенностью категории «допущение».

На основании предложенных дефиниций предлагается построить схемы формирования бухгалтерской оценки и оценочного значения, связывающие рассматриваемые категории (*рис. 2, рис. 3*).

В предложенных схемах для расчета бухгалтерской оценки используется только модель, для оценочного значения – метод и модель. Согласно МСА 540 (пересмотренный) «метод применяется с использованием вычислительного инструмента или процесса, которые иногда именуется моделью, и предполагает применение допущений и исходных данных с учетом совокупности их взаимосвязей». Использование модели для расчета бухгалтерской оценки делает ее неотъемлемой частью метода, используемого для определения оценочного значения и в рамках которого

применяются допущения и исходные данные. Использование категорий «метод», «модель», «допущения» и «исходные данные» для расчета оценочного значения не противоречит МСА 540 (пересмотренный)⁹.

В рамках предложенной категориальной системы следует отметить, что в формах бухгалтерской отчетности могут быть указаны только бухгалтерские оценки, при этом связанные оценочные значения следует раскрывать в примечаниях.

Для однозначной идентификации бухгалтерской оценки и связанного оценочного значения и повышения прозрачности отчетной информации проанализированы отчетности крупнейших предприятий горно-металлургического, нефтегазового и энергетического секторов. На основании проведенного анализа составлен консолидированный перечень раскрытия информации по бухгалтерским оценкам и связанным оценочным значениям в финансовой отчетности (*табл. 2*).

Представленный в *табл. 2* консолидированный перечень не является исчерпывающим и может быть модифицирован в зависимости от требований учетной политики конкретного экономического субъекта, особенностей его функционирования и соотношения «затраты-выгоды».

Среди проанализированных компаний отдельно стоит выделить Группу «Татнефть», в консолидированной отчетности за 2022 г. которой выделяются суждение и оценки, которые оказывают наибольшее влияние на показатели, отраженные в отчетности (Примечание 29). На основании приведенного перечня можно осуществить практическое применение предлагаемой категориальной системы. Среди указанных в Примечании 29 категорий к оценочным значениям относятся: оценка запасов нефти и газа, срок полезного использования основных средств¹⁰. К бухгалтерским оценкам относятся следующие категории: резервы по выводу из эксплуатации, оценка справедливой стоимости финансовых инструментов¹¹.

Таким образом, интеграция в российские стандарты категорий «метод», «модель», «допущения» и «исходные данные», предлагаемых дефиниций оценочных значений и бухгалтерских оценок позволит устранить противоречия между Федеральными стандартами бухгалтерского учета, Международными стандартами финансовой отчетности и Международными стандартами аудита, применяемыми на территории Российской Федерации.

В целях дальнейшего развития категорий рекомендуется разработать отдельный Стандарт, структурирующий и унифицирующий формирование и использование оценочных значений, бухгалтерских оценок и связанных категорий в бухгалтерском учете и аудите.

⁹ Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2020 № 335н (ред. от 16.10.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

¹⁰ Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и аудиторское заключение независимого аудитора Группы «Татнефть». Группа «Татнефть»: официальный сайт. 31 декабря 2023 г. URL: <https://www.tatneft.ru/aktsioneram-i-investoram/raskritie-informatsii/financial-and-accounting-reporting>

¹¹ Там же.

Таблица 1**Сопоставление ключевых аспектов, относящихся к измерению оценочных значений/бухгалтерских оценок****Table 1****Comparison of the key aspects related to the measurement of accounting estimates/valuations**

МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	МСА 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»
Техники измерения (Measurement Techniques)	Метод (Method)
	Модель (Model)
	Допущения (Assumptions)
Входящие данные (Inputs)	Исходные данные (Data)

Источник: авторская разработка на основании: Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2020 № 335н (ред. от 16.10.2023).

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/; Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 26.08.2015; с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2018).

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123287/

Source: Authoring, based on: International Standard on Auditing ISA 540 (Revised) – *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*: put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of December 30, 2020 № 335н (as amended on October 16, 2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/; International Financial Reporting Standard (IAS) 8 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*: put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of November 25, 2011 № 160н (as amended on August 26, 2015; amendments and additions came into effect from January 1, 2018).

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123287/

Таблица 2**Консолидированный перечень аспектов раскрытия информации по бухгалтерским оценкам и связанным оценочным значениям в финансовой отчетности****Table 2****Consolidated list of disclosures for accounting estimates and related estimates in financial statements**

Категория	Аспект раскрытия	Пункт к раскрытию информации	Пример
Оценочное значение	Перечень оценочных значений, используемых для расчета бухгалтерской оценки	Описание сущности оценочных значений, используемых для расчета бухгалтерской оценки	Татнефть (Примечание 29), ВР (Примечание 24)
	Суммы оценочных значений и способы их оценки	Указание величин оценочных значений за текущий и предыдущий периоды (минимально) и способов определения этой величины (для определения способа оценки можно использовать классификацию [8])	Русгидро (Примечание 8), ArcelorMittal (Примечание 8)

Категория	Аспект раскрытия	Пункт к раскрытию информации	Пример
	Используемые принципы учета и оценочные суждения	Описание используемых принципов учета, соответствующих стандартов (если применимо), оценочных суждений, используемых при определении величины оценочного значения	Отчетность Total, Отчетность EDF
	Исходные данные	Используемые исходные данные и их значения с указанием источника (если общедоступные данные отличаются от используемых в расчетах) за текущий и предыдущий периоды (минимально)	Татнефть (Примечание 27), Rio Tinto (Примечание 24)
	Допущения	Допущения по видам и их значения с указанием источника или с расчетом за текущий и предыдущий отчетные периоды (минимально). При указании допущения следует однозначно идентифицировать оценочные значения, при расчете которых это допущение используется	BP (Примечание 24), Русгидро (Примечание 8)
	Метод	Описание используемого метода, с помощью которого была определена величина оценочного значения, описание причины выбора определенного метода	Русал (Примечание 22), Shell (Примечание 25)
Бухгалтерская оценка	Перечень ключевых используемых бухгалтерских оценок	Описание видов бухгалтерских оценок, используемых в процессе ведения учета и подготовки финансовой отчетности	Rio Tinto (Корпоративная информация), ТЕРСО (Примечание 2)
	Изменение бухгалтерской оценки	Сумма бухгалтерской оценки на предыдущую и текущую дату анализа, изменение суммы бухгалтерской оценки в различных разрезах, сумма обесценения бухгалтерской оценки (если применимо)	BP (Примечание 24), ArcelorMittal (Примечание 8)
	Состав бухгалтерской оценки	Раскрытие всех категорий и описание ключевых категорий, входящих в состав бухгалтерской оценки	ArcelorMittal (Примечание 6), Enel spa (Примечание 24)
	Сущность	Причина возникновения, связанные категории, удовлетворяемые требования	Норникель (Примечание 26), Enel spa (Примечание 51)
	Исходные данные	Используемые исходные данные и их значения с указанием источника (если общедоступные данные отличаются от используемых в расчетах) за текущий и предыдущий периоды (минимально)	Rio Tinto (Примечание 24), Русгидро (Примечание 8)
	Оценочные значения	Перечень связанных оценочных значений и соответствующее раскрытие	См. выше
	Модель	Описание используемой модели с указанием источника (в случае, если модель является разработкой компании, то указать это)	Татнефть (Примечание 27), Anglo American (Примечание 39)
	Анализ чувствительности	График или таблица с суммами бухгалтерской оценки, описание расчета предельного значения и шага изменения допущений и оценочных значений	Shell (Примечание 23), Юнипро (Примечание 6)
	Информация о ключевых отсут-	Описание причины отсутствия некоторых бухгалтерских оценок, которые должны	Отсутствуют

Категория	Аспект раскрытия	Пункт к раскрытию информации	Пример
	ствующих бухгалтерских оценках	быть раскрыты в финансовой отчетности (гудвил, неконтролирующая доля участия, пенсионные обязательства и пр.)	
	Используемые принципы учета и оценочные суждения	Описание используемых принципов учета, соответствующих стандартов (если применимо), оценочных суждений	Отчетность ВНР, Отчетность CHN Energy

Источник: авторская разработка на основании данных финансовых отчетностей

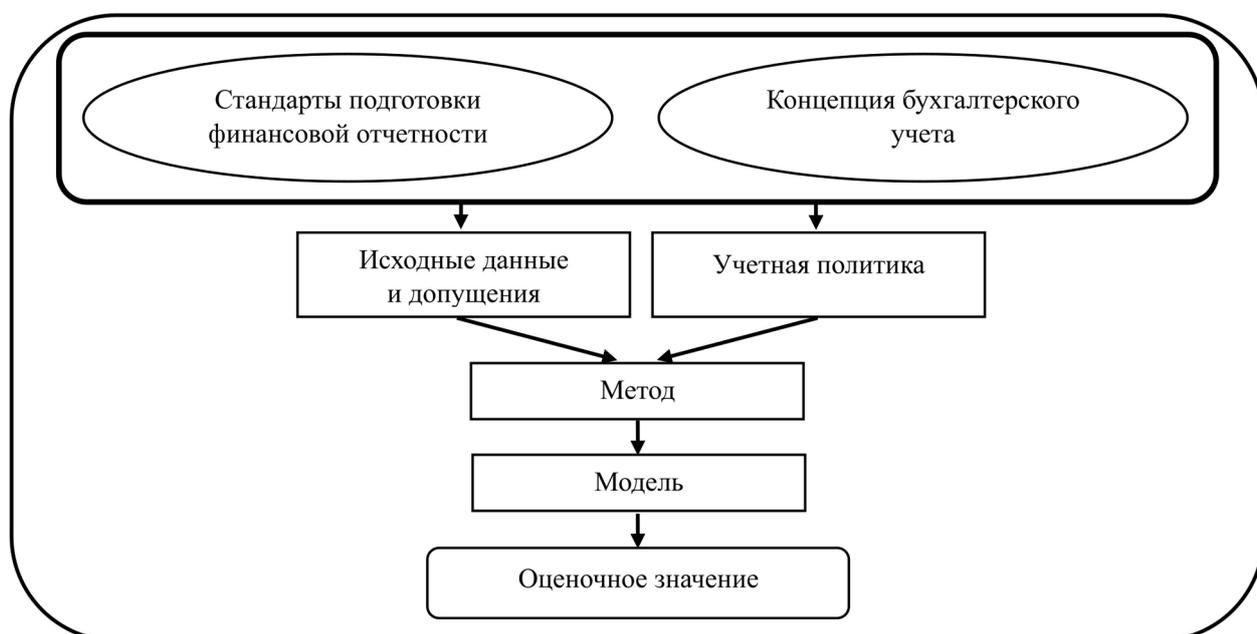
Source: Authoring, based on financial statements

Рисунок 1

Процесс формирования оценочного значения согласно МСА 540 (пересмотренный)

Figure 1

The process of generating an accounting estimate according to ISA 540 (Revised)



Источник: авторская разработка на основании: Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2020 № 335н (ред. от 16.10.2023).

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

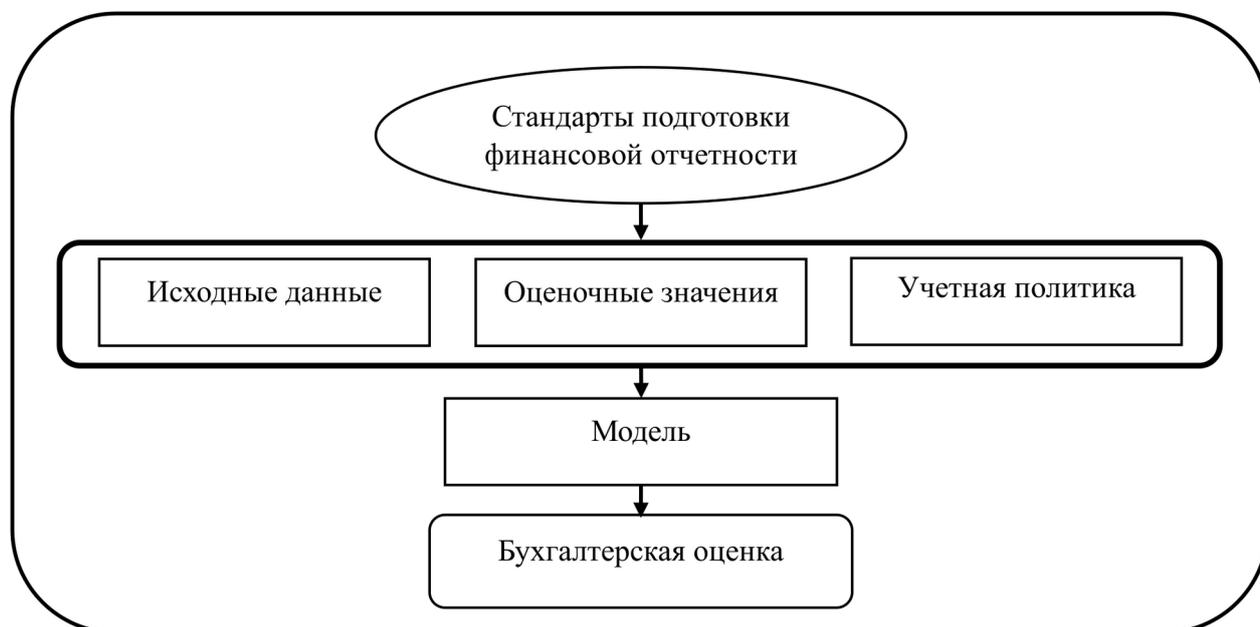
Source: Authoring, based on: International Standard on Auditing ISA 540 (Revised) – *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*: put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of December 30, 2020 № 335н (as amended on October 16, 2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

Рисунок 2

Процесс формирования бухгалтерской оценки с использованием категорий по МСА 540 (пересмотренный)

Figure 2

The process of generating an accounting valuation using categories according to ISA 540 (Revised)



Источник: авторская разработка на основании: Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2020 № 335н (ред. от 16.10.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

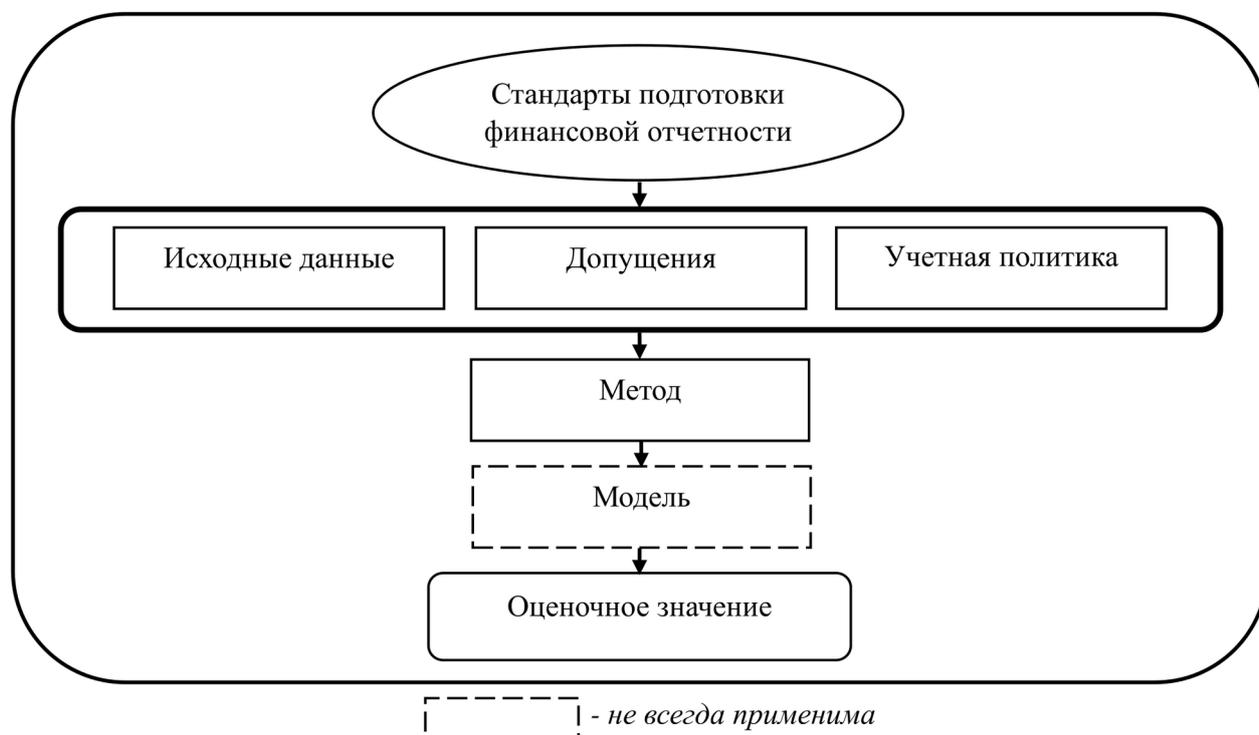
Source: Authoring, based on: International Standard on Auditing ISA 540 (Revised) – *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*: put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of December 30, 2020 № 335н (as amended on October 16, 2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

Рисунок 3

Уточненный процесс формирования оценочного значения как составляющая при расчете бухгалтерской оценки

Figure 3

Refined process of forming an estimated value as a component in calculating an accounting estimate



Источник: авторская разработка на основании: Международный стандарт аудита 540 (пересмотренный) «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2020 № 335н (ред. от 16.10.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

Source: Authoring, based on: International Standard on Auditing ISA 540 (Revised) – *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*: put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of December 30, 2020 № 335н (as amended on October 16, 2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_376271/

Список литературы

1. Батуева О.Б. Характеристика применения оценочных значений // Вестник Бурятского государственного университета. Экономика и менеджмент. 2014. № 2. С. 81–87.
URL: https://journals.bsu.ru/content/pages/141/ekonomika_i_menedzhment._2014_2.pdf
2. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации // Учет. Анализ. Аудит. 2020. Т. 7. № 6. С. 64–74.
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74>

3. *Гусарова Л.В., Ягудина Г.Г.* Оценочное значение резервов // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. Т. 3. № 9. С. 103–108.
4. *Дружиловская Т.Ю.* Проблемы применения оценочных резервов в системах российских и международных стандартов // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. Вып. 20. С. 1164–1182.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.20.1164>
5. *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://finotchet.ru/articles/1004/>
6. *Иманалиева А.Г., Егорова И.С.* Проблематика идентификации и методики определения величины оценочных значений // Экономика и бизнес: теория и практика. 2019. № 4-2. С. 105–110. URL: <http://economyandbusiness.ru/wp-content/uploads/2019/05/Ekonomika-i-biznes-4-2.pdf>
7. *Карпутова И.Г.* Особенности проверки оценочных значений при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. 2016. № 2(17). С. 38–41.
8. *Карташов В.С.* Подходы к расчету оценочных и условных обязательств // Аудиторские ведомости. 2023. № 4. С. 30–35.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/podhody-k-raschetu-otsenochnyh-i-uslovnyh-obyazatelstv>
9. *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://doi.org/10.17308/meps.2016.5/1425>
10. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* Бухгалтерские оценки как важнейший фактор формирования балансовой стоимости объектов учета // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. Вып. 8. С. 848–867.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.8.848>
11. *Луговский Д.В.* Учетная политика и оценочные значения: сущность, содержание, взаимосвязь // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2014. № 2. С. 98–106. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchetnaya-politika-i-otsenochnye-znacheniya-suschnost-soderzhanie-vzaimosvyaz>
12. *Мавлина И.Н.* Системы нормативного регулирования в ходе аудита оценочных значений // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. 2013. № 1(4). С. 74–82.

13. *Макеева Е.З., Кузьминова Т.Н.* Применение оценочных значений в бухгалтерском учете // Транспортное дело России. 2023. № 1. С. 93–95.
14. *Сафонова И.В., Карташов В.С.* Развитие учетной практики применения оценочных значений в фокусе раскрытия отчетной информации о ESG-факторах и рисках // Аудитор. 2023. Т. 9. № 6. С. 29–38.
URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2023-9-6-29-38>
15. *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.
URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2022-8-12-24-30>
16. *Селезнева И.П., Владимирова А.В.* Изменения оценочных значений: особенности отражения в бухгалтерском учете корректировки стоимости внеоборотных активов // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. 2016. № 3. С. 56–62.
URL: https://udsau.ru/images/DOCS/Nauka/VESTNIK/Vipuski/2016/3_2016.pdf
17. *Усанова Д.Ш.* Классификация оценочных значений // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. 2008. № 3. С. 69–73.
18. *Эриашвили Н.Д.* Учет и аудит оценочных значений // Аудиторские ведомости. 2019. № 4. С. 25–29.
19. *Raubenheimer E.* Accounting Estimates in Financial Statements and Their Disclosure by Some South African Construction Companies. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 2013, vol. 6, no. 2, pp. 383–400. URL: <https://doi.org/10.4102/jef.v6i2.266>
20. *Sačer I.M., Mališ S.S., Pavić I.* The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance – Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets. *Procedia Economics and Finance*, 2016, no. 39, pp. 399–411.
URL: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30341-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30341-0)
21. *Seidel T.A., Simon Ch.A., Stephens N.M.* Management Bias Across Multiple Accounting Estimates. *Review of Accounting Studies*, 2020, vol. 25, pp. 1–53.
URL: <https://doi.org/10.1007/s11142-019-09518-8>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю 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.

THE ECONOMIC NATURE AND PROCESS OF FORMATION OF ACCOUNTING ESTIMATES AND ACCOUNTING VALUATIONS

Vladislav S. KARTASHOV

Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
Vladislav.sergeevich.k@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-8452-2839>

Article history:

Article No. 364/2024
Received 6 Jun 2024
Received in revised
form 11 Aug 2024
Accepted 2 Sept 2024
Available online
16 Sept 2024

JEL Classification:

M41, M42, M48

Keywords: estimated
value, accounting
estimate, FSBU, IFRS

Abstract

Subject. Amendments to IAS 8 and, as a result, the revision of the essence of the category *Accounting Estimate* necessitate the improvement of the Russian methodological framework based on the previous version of the International Standard. When conducting an audit in Russia in accordance with international standards, auditors analyze the category *Accounting Estimate*, the essence of which is described in IFRS. The article discusses the discrepancy between the essence of the category *Accounting Estimate* used in the Russian practices of accounting and auditing.

Objectives. The article aims to study the essence of the category *Accounting Estimate* used in the Russian accounting practice, conduct a comparative analysis of the category under study and the category *Accounting Estimate* in the International Standards on Auditing (ISA) and *Accounting Valuation* in the International Financial Reporting Standards (IFRS).

Methods. For the study, I used a systems analysis, the method of comparative research, structuring information, data grouping, deduction, and other methods.

Results. The article clarifies the definitions of the categories *Accounting Estimate* and *Accounting Valuation*, distinguishes these categories, and proposes an interrelated categorical system that unites the concepts under consideration. In addition, the article presents the author-developed consolidated list of disclosures of information on accounting estimates and related accounting estimates in financial statements.

Conclusions. The proposals made can increase the degree of harmonization of Russian and International Standards, unify Russian accounting and auditing practices in relation to accounting valuations and accounting estimates.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2024

Please cite this article as: Kartashov V.S. The economic nature and process of formation of accounting estimates and accounting valuations. *International Accounting*, 2024, vol. 27, iss. 9, pp. 992–1007.
<https://doi.org/10.24891/ia.27.9.992>

References

1. Batueva O.B. [The characteristic of use of accounting estimate]. *Vestnik Buryatskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika i Menedzhment = Buryat State University Bulletin. Economics and Management*, 2014, no. 2, pp. 81–87. (In Russ.)
URL: https://journals.bsu.ru/content/pages/141/ekonomika_i_menedzhment._2014_2.pdf

2. Bogataya I.N., Evstaf'eva E.M. [Research on the evolution of methodological approaches to accounting and auditing of estimated values in the context of digitalization]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2020, vol. 7, no. 6, pp. 64–74. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74>
3. Gusarova L.V., Yagudina G.G. [Assessed values of reserves]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2018, vol. 3, no. 9, pp. 103–108. (In Russ.)
4. Druzhilovskaya T.Yu. [Problems of applying valuation reserves in the systems of Russian and international standards]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 20, pp. 1164–1182. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.20.1164>
5. Ermakova V.V. [How to improve IFRS reporting indicators using estimated values and changes in accounting policy]. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty*, 2016, no. 9, pp. 58–66. (In Russ.) URL: <https://finotchet.ru/articles/1004/>
6. Imanalieva A.G., Egorova I.S. [Problems of identification and methods for determining the value of estimated values]. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economy and Business: Theory and Practice*, 2019, no. 4-2, pp. 105–110. URL: <http://economyandbusiness.ru/wp-content/uploads/2019/05/Ekonomika-i-biznes-4-2.pdf> (In Russ.)
7. Karputova I.G. [Audit of accounting estimates in the audit of financial (accounting) statements]. *Vestnik Sibirskogo universiteta potrebitel'skoi kooperatsii*, 2016, no. 2(17), pp. 38–41. (In Russ.)
8. Kartashov V.S. [Approaches to the calculation of estimated and contingent liabilities]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2023, no. 4, pp. 30–35. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/podhody-k-raschetu-otsenochnyh-i-uslovnnyh-obyazatelstv> (In Russ.)
9. Lavrukhina 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. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.17308/meps.2016.5/1425>
10. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Accounting estimates as the most important factor in the formation of the book value of accounting objects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 8, pp. 848–867. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.8.848>
11. Lugovskii D.V. [The accounting policies and estimate standards: essence, content, interconnection]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika*, 2014, no. 2, pp. 98–106. (In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchetnaya-politika-i-otsenochnye-znacheniya-suschnost-soderzhanie-vzaimosvyaz>
12. Mavlina I.N. [Systems of normative regulation in auditing accounting estimates]. *Vestnik Sibirskogo universiteta potrebitel'skoi kooperatsii*, 2013, no. 1(4), pp. 74–82. (In Russ.)

13. Makeeva E.Z., Kuz'minova T.N. [Application of estimated values in accounting]. *Transportnoe delo Rossii = Transport Business of Russia*, 2023, no. 1, pp. 93–95. (In Russ.)
14. Safonova I.V., Kartashov V.S. [Evolution of accounting practices for usage of accounting estimates as for disclosure of reporting information on ESG factors and risks]. *Auditor*, 2023, vol. 9, no. 6, pp. 29–38. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2023-9-6-29-38>
15. Safonova I.V., Kartashov V.S. [Evolution of accounting practices for regulating estimated values in order to integrate financial and non-financial reporting indicators]. *Auditor*, 2022, vol. 8, no. 12, pp. 24–30. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2022-8-12-24-30>
16. Selezneva I.P., Vladimirova A.V. [Changes in estimation values: features of reflection of the non-current assets value adjustment in accounting]. *Vestnik Izhevskoi gosudarstvennoi sel'skokhozyaistvennoi akademii = Bulletin of Izhevsk State Agricultural Academy*, 2016, no. 3, pp. 56–62.
URL: https://udsau.ru/images/DOCS/Nauka/VESTNIK/Vipuski/2016/3_2016.pdf (In Russ.)
17. Usanova D.Sh. [Classification of estimated values]. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo finansovo-ekonomicheskogo instituta*, 2008, no. 3, pp. 69–73. (In Russ.)
18. Eriashvili N.D. [Accounting and audit of estimated values]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2019, no. 4, pp. 25–29. (In Russ.)
19. Raubenheimer E. Accounting Estimates in Financial Statements and Their Disclosure by Some South African Construction Companies. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 2013, vol. 6, no. 2, pp. 383–400. URL: <https://doi.org/10.4102/jef.v6i2.266>
20. Sačer I.M., Mališ S.S., Pavić I. The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance – Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets. *Procedia Economics and Finance*, 2016, no. 39, pp. 399–411.
URL: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30341-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30341-0)
21. Seidel T.A., Simon Ch.A., Stephens N.M. Management Bias Across Multiple Accounting Estimates. *Review of Accounting Studies*, 2020, vol. 25, pp. 1–53.
URL: <https://doi.org/10.1007/s11142-019-09518-8>

Conflict-of-interest notification

I, the author 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.