

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74

УДК 657.6(045)

JEL M11, M4

Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации

И. Н. Богатая^а, Е. М. Евстафьева^б^{а, б} Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия^а <https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-7414-4080>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам развития методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений и их изменений в условиях цифровизации. Цель исследования — проанализировать современные методические подходы к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений с учетом специфики современного этапа цифровой трансформации и выработать основные направления по их совершенствованию в целях повышения качества информационной базы для принятия управленческих решений. Теоретико-методологическую базу исследования составили эволюционно-адаптивная теория, балансовая теория, риск-ориентированный подход, методики, содержащиеся в МСФО, МСА, ФСБУ в области бухгалтерского учета и аудита оценочных значений, нормативно-правовые акты РФ, исследования в области современной международной и российской учетной и аудиторской практики. Методика исследования предусматривала обзор бухгалтерской и аудиторской практики в области оценочных значений. Определены основные особенности бухгалтерского учета и аудита оценочных значений. Предложены методические подходы к совершенствованию бухгалтерского учета и аудита оценочных значений на основе цифровых технологий. Внедрение предложенных методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации позволит в значительной степени повысить качество учетно-контрольного обеспечения бизнеса.

Ключевые слова: оценочные значения; бухгалтерская оценка; бухгалтерский учет; аудит; цифровизация; профессиональное суждение; цифровые технологии

Для цитирования: Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(6):64-74. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74

ORIGINAL PAPER

Research on the Evolution of Methodological Approaches to Accounting and Auditing of Estimated Values in the Context of Digitalization

I. N. Bogataya^а, E. M. Evstaf'eva^б^{а, б} Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-don, Russia^а <https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-7414-4080>

ABSTRACT

The article is devoted to the issues of development of methodological approaches to accounting and auditing of estimated values and their changes in the conditions of digitalization. The purpose of the research is to study modern methodological approaches to accounting and auditing of estimated values, taking into account the specifics of the current stage of digital transformation, and to develop the main directions for their improvement in order to improve the quality of the information base in order to be able to make sound management decisions. The theoretical and

methodological basis of the research consists of the evolutionary-adaptive theory, balance sheet theory, risk-based approach, methods contained in IFRS, ISA, FSB in the field of accounting and auditing of estimated values, regulatory legal acts of the Russian Federation, research in the field of modern international and Russian accounting and auditing practice. The research methodology included a review of accounting and auditing practices in the field of estimated values. The main features of accounting and auditing of estimated values are defined. Methodological approaches to improving accounting and auditing of estimated values that are based on digital technologies are proposed. Implementation of the proposed methodological approaches to accounting and auditing of estimated values in the context of digitalization will significantly improve the quality of accounting and control support for business.

Keywords: estimated values; accounting assessment; accounting; auditing; digitalization; professional judgment; digital technologies

For citation: Bogataya I.N., Evstafieva 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;7(6):64-74. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74

ВВЕДЕНИЕ

В условиях цифровой трансформации открываются новые перспективы для развития бухгалтерского учета, являющегося базой информационного обеспечения принятия управленческих решений. В учетной практике появляются новые концепции и методики, направленные на устранение основных недостатков, свойственных бухгалтерскому (финансовому) учету, развиваются теории отчетности, повышаются требования к достоверности различных видов отчетности. Важную роль в подтверждении отчетности, сформированной на базе различных концепций, играет аудит. В условиях цифровизации в рамках бухгалтерского учета и аудита активно используются новые инновационные технологии, позволяющие перевести рутинные операции в цифровой формат.

Одним из недостатков современного бухгалтерского (финансового) учета является его исторический характер. Роль бухгалтера для бизнеса порой сравнивают с ролью патологоанатома, ставящего больному посмертный диагноз [1]. Бухгалтерский учет фиксирует уже свершившиеся факты хозяйственной жизни. Однако в учетной системе отражаются не только свершившиеся события, но оценочные значения и их изменения, что позволяет повысить качество бухгалтерской (финансовой) информации. Бухгалтерская оценка заключается в определении приблизительной суммы, подлежащей списанию или зачислению по статьям, для которых нет точных средств измерения. Как правило, данные оценки относятся к будущим периодам и базируются на широком спектре профессиональных суждений, выработка которых требует специальных знаний. Так, бух-

галтерские оценки применяются в бухгалтерской (финансовой) отчетности для определения балансовой стоимости активов и обязательств и соответствующих доходов или расходов за период, когда такие суммы не могут быть измерены с точностью и достоверностью. В МСФО оперируют термином «бухгалтерская оценка», в то время как в ФСБУ применяется понятие «оценочные значения».

При проведении аудита аудитор также проверяет все бухгалтерские оценки, что повышает достоверность финансовой отчетности. Оценочные значения должны быть достоверными и точными, чтобы убедить инвестора инвестировать в компанию. В этой связи особое значение приобретает аудит, методика проведения которого постоянно совершенствуется. В целях повышения качества аудита, оперативного реагирования на быстро меняющуюся бизнес-среду, осуществлен пересмотр МСА 540, посвященного аудиту оценочных значений. Стандарт вступает в силу для аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2019 г. или позднее. Понимание изменений в методических подходах к аудиту способствует его качественному проведению и повышению качества учетно-контрольного обеспечения принятия управленческих решений.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

В основу методологии исследования приняты основные положения эволюционно-адаптивной балансовой теории, риск-ориентированный подход, современная учетная и аудиторская практика в области оценочных значений, а также основные тенденции в области использования цифровых технологий в бухгалтерском учете и аудите.

Вопросам бухгалтерского учета оценочных значений посвящены работы таких ученых, как: Г.И. Алексеева, Т.Ю. Дружиловская, Т.Б. Кувалдина, Л.И. Куликова, Е.А. Мизиковский, М.А. Штефан, Л.В. Сотникова [2–7].

Методические подходы к проведению аудита оценочных значений освещены в работах Б.Т. Жарылгасовой, Д. Миллара, В.Ф. Массарыгиной, В.Ю. Савина, Е.Л. Сквирской, Л. Шарп, Н.Д. Эришвили [8–14].

Большинство исследований относятся к периоду появления и законодательного закрепления данного понятия в российском учете и аудите. В настоящее время назрела необходимость в исследовании лучшей международной и российской практики в области формирования оценочных значений и их последующего аудита. Необходимо переосмысление особенностей оценочных значений, влияющих на процесс их учета и аудита. Практически не исследованы вопросы, связанные с возможностями применения цифровых технологий в процессе учета и аудита оценочных значений.

В этой связи необходимо провести исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений, исследовать международный опыт в части раскрытия информации об оценочных значениях и формирования базы данных, нацеленной на мониторинг изменений в оценочных значениях. Особое внимание необходимо уделить изменениям, внесенным в методологию и методику аудита оценочных значений, провести анализ и выработать рекомендации по применению пересмотренного стандарта МСА 540.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Под оценочными значениями понимается «величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.»¹.

¹ Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» [вместе с «Положением по бухгалтерскому учету „Учетная политика организации“» (ПБУ 1/2008)], «Положением по бухгал-

Оценочные значения должны быть оценены в количественном и стоимостном измерениях, при этом зачастую отсутствует объективная основа оценки, вследствие чего она может формироваться на основании широкого спектра профессиональных суждений. Оценочные значения включают профессиональные суждения относительно ожидаемых будущих выгод и обязательств по отношению к активам и обязательствам, а также к доходам и расходам, относящимся к таким активам и обязательствам. Данные значения формируются на основе информации, наилучшим образом отражающей обстоятельства, преобладающие на дату оценки. Ввиду большой доли субъективизма при формировании оценочных значений они могут нуждаться в периодическом пересмотре и переоценке. Такой пересмотр производится в случаях, когда происходят существенные изменения в условиях и обстоятельствах, которые преобладали при формировании оценочных значений.

Для действенного внутреннего контроля бухгалтерских оценок коммерческих организаций необходимо функционирование эффективной контрольной среды, предусматривающей эффективный менеджмент, определение квалифицированного лица, ответственного за подготовку бухгалтерских оценок, сравнение показателей до и после оценки с отражением в отчетности и раскрытия информации о них, использование допущений, оценка риска для внесения каких-либо корректировок в изменения оценочных значений.

Методические подходы к формированию оценочных значений и их изменению содержатся в ФСБУ «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» 8/2010, ФСБУ «Изменения оценочных значений» 21/2008. Случаи, в которых организации необходимо сформировать оценочные значения, представлены, помимо выше приведенных ФСБУ, в таких нормативных актах, как: ФСБУ «Учет основных средств» 6/01, ФСБУ «Доходы организации» 9/99, ФСБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» 18/02, ФСБУ «Учет договоров строительного подряда» 2/2008.

Необходимо разграничить такие понятия, как «изменение учетной политики» и «изменение оценочных значений» (см. *таблицу*).

терскому учету „Изменения оценочных значений“ (ПБУ 21/2008)»]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164 (дата обращения: 30.09.2020).

Таблица / Table

**Различия между изменением учетной политики и изменением оценочных значений /
Differences between the changes in accounting policies and the changes in estimates**

Параметры сравнения / Comparison parameters	Изменение элементов учетной политики / Changing accounting policy elements	Изменение бухгалтерской оценки / Change in accounting estimates
Нормативный документ / Normative document	ПБУ 1/2008 / PBU 21/2008	ПБУ 21/2008 / PBU 21/2008
Сущность / Essence	Изменение элементов учетной политики — это изменение в способах расчета финансовой информации / A change in accounting policy elements is a change in the way financial information is calculated	Изменение в бухгалтерских оценках — это изменение в фактической финансовой информации / A change in accounting estimates is a change in actual financial information
Примеры изменений / Examples of changes	Изменения в оценке запасов или признании выручки / Changes in inventory valuation or revenue recognition	Изменения амортизации или резервам по сомнительной задолженности / Changes in depreciation or allowance for doubtful debts
Общий подход к отражению в учете и отчетности / General approach to accounting and reporting	Ретроспективное применение (изменения выполняются задним числом) / Retrospective application (changes are made retroactively)	Оценочные изменения не применяются задним числом. Существуют случаи, когда пересчета (с принципиальными изменениями) или раскрытия (с изменениями оценки) не требуется / Estimated changes are not applied retroactively. There are cases when recalculation (with fundamental changes) or disclosure (with changes in valuation) is not required

Источник / Source: составлено авторами на основе приказа Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы“ (ПБУ 8/2010)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328 (дата обращения: 02.10.2020) / compiled by the authors based on the "Order of the Ministry of Finance of Russia dated 13.12.2010 No. 167n "On approval of the Accounting Regulations „Estimated liabilities, contingent liabilities and contingent assets“ (RAS 8/2010)". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328 (accessed on 02.10.2020).

Бухгалтерская оценка основывается на выработанных профессиональных суждениях, основанных на самой последней доступной, надежной информации. Такие оценки обязательны при расчете резервов по сомнительным долгам; резервов под обесценение запасов, нормы амортизации и гарантийных обязательств. Их использование является неотъемлемым процессом бухгалтерского учета, соответствует концепциям соответствия и консерватизма. Пересмотр оценочных значений осуществляется в связи с существенными изменениями в обстоятельствах, на которых основывалась такая оценка, или в результате получения новой информации, дополнительного опыта или последующих событий. Использование бухгалтерских оценок необходимо для отраже-

ния в бухгалтерской (финансовой) отчетности, присущих бизнесу неопределенностей и рисков.

Российская и зарубежная учетная практика предусматривает раскрытие информации об бухгалтерских оценках в финансовой отчетности. Так, в годовом отчете за 2018 г. международной группы, функционирующей в таких секторах, как транспорт, энергетика, коммунальные услуги, социальные и коммерческие здания, Balfour Beatty, выделен самостоятельный раздел «Суждения и ключевые источники неопределенности оценки», в котором раскрыты основные бухгалтерские оценки и их изменения.

В ходе исследования авторами выделены следующие особенности формирования бухгалтерских оценок:

- 1) перспективный характер, базирующийся на прогнозах, допущениях, многосценарности;
- 2) вероятностный характер;
- 3) высокая степень субъективности;
- 4) использование широкого спектра профессиональных суждений различных специалистов;
- 5) использование при их формировании методов планирования и прогнозирования;
- 6) учет внешних факторов макросреды и внутренних факторов микросреды, а также рисков и неопределенности.

Общая схема формирования оценочных значений и их изменений включает в себя 3 основных этапа. На первом этапе определяются основные требования к бухгалтерским оценкам. На втором — выявляются факторы, которые могут повлиять на бухгалтерскую оценку и определяются источники информации, которые будут служить основой для данной оценки. На третьем — производится расчет оценочного значения на основе используемых допущений. При этом следует учитывать вероятность наступления событий, прогнозы.

Сложность и субъективность бухгалтерских оценок заставляет многие хозяйствующие субъекты осуществлять «поиск аудитора, который готов поддержать предлагаемый порядок учета, призванный помочь фирме достичь своих целей в области отчетности, даже если такой подход может нарушить надежность отчетности» [15].

Оценочные значения и их изменения часто являются существенными для финансовой отчетности и трудны для аудита. Повторяющиеся, необычные либо непрозрачные изменения в бухгалтерских оценках должны стать объектом повышенного внимания со стороны аудитора в ходе аудиторской проверки финансовой отчетности. Изменения в бухгалтерских оценках могут оказать влияние на ключевые показатели, например на прибыль, а также повлиять и на сопоставимость учетных данных.

Бухгалтерские оценки и раскрытие соответствующей информации должны быть обоснованными. Для этого они должны вписываться в контекст применяемой концепции подготовки финансовой отчетности. Кроме того, они должны отражать профессиональные суждения, согласующиеся друг с другом и с суждениями, используемыми в других бухгалтерских оценках или областях хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Внутренний контроль компании, организованный на высоком уровне, может снизить

затраты и неуместные утверждения бухгалтерских оценок.

Ввиду особенностей формирования оценочных значений они являются одним из важнейших и сложных объектов аудита.

Зарубежная практика свидетельствует о практике формирования баз данных, на основе которых осуществляется мониторинг за изменением в бухгалтерских оценках. Так, в 2013 г. была запущена база данных Audit Analytics «Изменения в бухгалтерских оценках», которая в настоящий момент обобщает данные об изменениях в раскрываемых бухгалтерских оценках на протяжении 18 лет [16]. Ввиду полезности этих раскрытий данная база отслеживает все существенные изменения в бухгалтерских оценках, в ежегодных и ежеквартальных отчетах, подаваемых в SEC, фиксируя характер изменений, а также влияние на доход и прибыль на акцию. База данных в настоящее время насчитывает около 11 000 изменений в оценках. За 2018 г. в топе изменений в бухгалтерских оценках лидируют: отражение обесценения, амортизация, оценка процента выполнения и признания выручки по договору, резервы по реструктуризации, а также величина резервов, создаваемых в случае наступления непредвиденных обстоятельств, несения обязательств, включая судебные разбирательства².

В случае, если у бухгалтеров нет возможности дать количественную оценку, они осуществляют поиск дополнительной информации, собирая при этом большие массивы данных, используя свой опыт, анализируя исторические учетные данные. Этот процесс существенно облегчается в условиях использования больших данных и различных цифровых технологий.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, ориентированная как на внешних, так и на внутренних пользователей, носит ретроспективный характер. В то же время трудно отрицать, что бухгалтерский учет является важнейшей составной частью информационного обеспечения принятия управленческих решений в силу документального подтверждения каждого факта хозяйственной деятельности. Оценочные значения носят перспективный характер, что требует применения новейших цифровых технологий и больших данных при их расчете.

² Change in accounting estimate. URL: <https://www.faqifrs.com/change-in-accounting-estimate> (дата обращения: 11.10.2020).

В условиях цифровизации реальностью становится построение учетной интегрированной системы, в основе которой лежат данные бухгалтерского (финансового) учета, функционирующего в режиме онлайн, что облегчает процессы прогнозирования при формировании оценочных значений. При таком подходе бухгалтерский (управленческий) учет в данной интегрированной системе ведется на базе бухгалтерского (финансового) учета, что существенно снижает трудозатраты. Использование электронного документооборота (далее — ЭДО), предусматривающего создание документа одной стороной сделки в ее бухгалтерской базе и подписание электронной цифровой подписью (далее — ЭЦП), роботизации процессов обработки первичных учетных документов позволяют работать в режиме онлайн. В рамках ЭДО активно применяются технологии оптического распознавания символов (OCR). В настоящее время инициатором перехода на ЭДО является ФНС.

Использование блокчейн потребует использования тройной записи, которая позволит решить и вопросы, связанные с прозрачностью аудита, включая и аудит такого сложного участка, как аудит оценочных значений [17, 18].

Роботизированная автоматизация процессов (далее — RPA) способствует снятию с бухгалтера рутинных функций и даст новый толчок для развития аутсорсинга бухгалтерских услуг. Использование искусственного интеллекта (далее — AI) в бухгалтерии позволит осуществлять обработку больших массивов данных, с последующей роботизацией выработки профессионального суждения бухгалтера, которое является основой для расчета оценочных значений. Деятельность бухгалтера в будущем в большей степени потребует навыков в области анализа, планирования и интерпретации как учетной, так и внеучетной информации.

Бухгалтерия в своей работе перенесет акцент с фиксации фактов хозяйственной жизни на информационную поддержку принятия управленческих решений на основе четко выстроенной учетно-контрольной системы, ориентированной на успешную реализацию стратегии хозяйствующего субъекта. В этой связи расчет и аудит оценочных значений на основе цифровых технологий позволит повысить качество учетно-контрольного обеспечения принятия управленческих решений. Процессы цифровизации сделают реальностью создание интегрированной учетно-контрольной системы, в которой бухгалтерский (финан-

совый) и бухгалтерский (управленческий) учет будут сближены.

МСА 540 «Аудит оценочных значений и соответствующего раскрытия информации» раскрывает методический подход к аудиту оценочных значений, требующий понимания деятельности экономического субъекта и его системы внутреннего контроля, что позволяет аудиторам оценить риски существенного искажения отчетности и выработать ответные меры³.

Данный методический подход предполагает, что аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что бухгалтерские оценки в финансовой отчетности являются обоснованными, а раскрытие информации адекватно в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Кроме того, неотъемлемой частью изложенного в МСА 540 методического подхода являются процедуры оценки предвзятости руководства на основе соответствующих индикаторов, процедуры получения письменных заявлений руководства, а также документирование аудиторских процедур.

В ходе проверки аудитор производит:

1) оценку обоснованности и последовательности допущений руководства, а также проверку, являются ли базовые данные полными, точными и актуальными;

2) сравнение оценочных значений, полученных на основании допущений руководства оценочными значениями, раскрытыми в финансовой отчетности;

3) исследование последующих событий или транзакций, происходящих после отчетной даты, но до даты отчета аудитора [2, с. 198].

Ввиду сложной природы оценочных значений и их особенностей аудиторы зачастую привлекают в целях формирования оценочных значений экспертов. Их привлечение целесообразно при оценке текущих судебных дел, оценке сложных финансовых инструментов. В качестве экспертов могут выступать актуарии для определения обязательств по выплатам работникам; инженеры, оценивающие обязательства по восстановлению

³ Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 02.10.2020).

окружающей среды; оценщики нематериальных активов или стоимости недвижимости; геологи оценят месторождения полезных ископаемых или запасы нефти для горнодобывающих и энергетических компаний; адвокаты, прогнозирующие потенциальные убытки от судебного разбирательства.

Опубликованный в 2018 г. и применимый для учетных периодов, начинающихся 15 декабря 2019 г. или после этой даты, МСА 540 (пересмотренный) «Аудит бухгалтерских оценок и связанных раскрытий» вводит ряд изменений в методических подходах при аудите оценочных значений, которые аудиторы должны будут внедрить.

Существенное изменение методических подходов к аудиту оценочных значений требует четкого понимания введенных новаций. Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) предоставил на своем сайте ряд ресурсов, чтобы помочь своим членам в их подготовке к внедрению пересмотренного МСА.

Эволюция подходов к аудиту оценочных значений связана с изменением цели аудита. Ранее цель заключалась в получении аудиторами достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что оценочные значения являются обоснованными, соответствующие раскрытия информации в финансовой отчетности достаточны в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности⁴. В настоящее время согласно новому МСА 540 аудиторы должны получить разумную уверенность как в бухгалтерских оценках, так и в раскрытии информации.

Рассмотрение бухгалтерских оценок будет охватывать весь процесс аудита от самого начала планирования до общей заключительной проверки аудиторского файла. Сложность состоит и в том, что необходима разработка стандартизированных рабочих документов аудитора с учетом многих новых требований МСА 540, исходя из принципа экономичности.

Новый стандарт требует проведения аудиторами отдельных оценок двух типов риска (неотъемлемый риск и риск средств контроля на уровне

утверждений) в целях формирования основы для разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур, с целью реагирования на риски существенного искажения отчетности. При этом наличие скептического мышления является основой аудита.

Применительно к бухгалтерским оценкам необходимо сконцентрировать внимание на рисках, связанных с их субъективностью, сложностью расчета, когда требуется несколько допущений или когда используются сложные модели и сценарии, а также неопределенностью.

Понимание среды, в которой осуществляет свою деятельность хозяйствующий субъект, требует анализа хозяйственных операций и других событий и условий, относящихся к бухгалтерским оценкам, которые должны быть признаны или раскрыты. Необходимо принимать в учет факторы, относящиеся к бухгалтерским оценкам организации, включая нормативную базу, относящуюся к концепции подготовки финансовой отчетности, пруденциальный надзор, а также характер бухгалтерских оценок и связанных с ними раскрытий, которые аудитор ожидает включить в финансовую отчетность организации, исходя из понимания аудитором ранее изложенных вопросов. Аудитору необходимо выяснить, как процесс оценки рисков, используемый в организации, выявляет и устраняет риски, какие методы использует руководство при формировании бухгалтерских оценок. Необходимо исследовать подходы руководства к выбору и обоснованию методов, используемых для целей бухгалтерской оценки, подходы к разработке методик расчета оценочных значений и практике их применения. Соответственно, чем значительнее неотъемлемый риск, тем больше необходимо проявлять профессиональный скептицизм, особенно если оценочные значения подвержены предвзятости руководства или высок риск недобросовестных действий.

Регуляторы обеспокоены отсутствием профессионального скептицизма, продемонстрированного в рабочих документах, содержащихся в аудиторских файлах. В этой связи аудиторы не должны полагаться исключительно на получение подтверждающих доказательств. Они не должны игнорировать противоречивые доказательства, но при этом не обязаны проводить исчерпывающий поиск для выявления всех источников аудиторских доказательств. Аудиторы должны продемонстрировать проявление профессиональ-

⁴ Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и ответственного раскрытия информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 02.10.2020).

ного скептицизма, выражающегося в грамотном планировании, обучении аудиторской команды, коучинге и контроле, а также эффективном и своевременном анализе аудиторских файлов.

Аудиторы должны убедиться на основании проведенных аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств в том, что полученные результаты оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок подготовки отчетности на базе применяемой концепции остаются уместными, решения руководства в отношении признания, оценки, представления и раскрытия информации соответствуют применяемой системе финансовой отчетности; было получено достаточно соответствующих аудиторских доказательств.

Пересмотренный МСА 540 вводит расширенные требования к документации, которая должна отражать ключевые элементы понимания аудитором субъекта и его среды, включая внутренний контроль, связанный с бухгалтерскими оценками; связь последующих аудиторских процедур с результатами оценки риска существенных искажений на уровне предпосылок подготовки отчетности в соответствии с применяемой концепцией; реагирование на ситуации, в которых руководством не предприняты меры для понимания и устранения неопределенности оценки; индикаторы возможного смещения руководства, если таковые имеются, и аудиторская оценка последствий для аудита; и существенные суждения, сделанные при определении того, являются ли бухгалтерские оценки и соответствующие раскрытия разумными или неверными в контексте применяемой системы финансовой отчетности. Особенно важно, чтобы документация отражала должное проявление аудиторами профессионального скептицизма⁵.

Как минимум в составе рабочих документов необходимо разработать анкету клиента по бухгалтерским оценкам в целях понимания применяемой технологии расчета оценочных значений.

Кроме того, необходима разработка рабочих документов, позволяющих производить конкретную бухгалтерскую оценку с целью оценки:

- 1) допущений и суждений руководства при формировании оценочных значений;
- 2) эффективности средств контроля при формировании бухгалтерских оценок;
- 3) предвзятости руководства;
- 4) достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных на основе аудиторских процедур по существу.

Кроме того, для каждого проверяемого оценочного значения целесообразно разработать:

- 1) тесты средств контроля;
- 2) тесты по существу для конкретной бухгалтерской оценки.

Внедрение нового методического подхода целесообразно осуществлять на базе разработки шаблонов аудита на основе облачных технологий, разработанных в тесной взаимосвязи пересмотренного МСА 540 и МСА 570, регламентирующего аудит гипотезы непрерывности деятельности экономического субъекта. Использование цифровых технологий при проведении аудита позволит оценить два вида риска (неотъемлемый риск и риск средств контроля) в их взаимосвязи, что позволит разработать и спланировать аудиторские процедуры, позволяющие обеспечить разумную уверенность как в бухгалтерских оценках, так и в раскрытии информации.

ВЫВОДЫ

Проведенное исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации позволило обосновать закономерность формирования оценочных значений в контексте развития балансовых теорий и совершенствования учетно-контрольного обеспечения принятия управленческих решений.

Бухгалтерская оценка представляет собой методику измерения тех элементов бухгалтерского учета, которые не имеют точного способа количественной оценки и поэтому оцениваются на основе суждений и знаний, полученных из прошлого опыта. Бухгалтерские оценки оказывают значительное влияние на финансовое положение компании и результаты деятельности. Аудит оценочных значений повышает доверие внешних пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В ходе исследования выделены особенности бухгалтерских оценок, заключающиеся в их перспективном характере, базирующимся на прогно-

⁵ Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 02.10.2020).

зах, допущениях, многосценарности; вероятностном характере, высокой степени субъективности, использовании широкого спектра профессиональных суждений различных специалистов, а также методов планирования и прогнозирования, учете внешних факторов макросреды и внутренних факторов микросреды, а также рисков и неопределенности.

Исследована эволюция методических подходов к проведению аудита оценочных значений, обусловленная изменением цели аудита. Особенностями нового методического подхода являются следующие требования:

- 1) рассмотрение бухгалтерских оценок на всех стадиях аудиторской проверки;
- 2) разделение оценки неотъемлемых рисков и рисков контроля;
- 3) демонстрация проявления профессионального скептицизма в рабочих документах аудитора;
- 4) разработка новых шаблонов рабочих документов с учетом изменений МСА 540.

Рассмотрение аудитором оценочных значений в соответствии с новым методическим подходом к проведению аудита потребует:

- проведения ретроспективного анализа эффективности процесса оценки руководством в предыдущие периоды;
- раздельной оценки неотъемлемого риска для каждой оценки с учетом неопределенности, сложности, субъективности и других факторов оценки;
- рассмотрения выявленных рисков в спектре, учитывающем влияние факторов риска на вероятность возникновения и величину искажения в отчетности, что потребует проявления высокого уровня профессионального скептицизма и изменения мышления по сравнению с тради-

ционной оценкой «высокий, средний, низкий», необходимость проверки каждой бухгалтерской оценки с помощью процедур, разработанных для проверки того, как руководство сделало оценку;

- разработки точечной оценки или диапазона значений, получение доказательств относительно событий после отчетной даты.

При этом аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм, пытаться избежать предвзятости в отношении подтверждающих аудиторских доказательств и исключения тех из них, которые могут показаться противоречивыми.

На заключительном этапе аудита необходимы:

- обзор и заключение по бухгалтерским оценкам с учетом возможной предвзятости руководства;
- оценка достаточности полученных аудиторских доказательств;
- оценка аудитором соблюдения требований к раскрытию информации с учетом применяемой концепции подготовки финансовой отчетности.

Обоснована необходимость применения цифровых технологий при учете и аудите оценочных значений, а также целесообразность разработки анкеты клиента по бухгалтерским оценкам в целях понимания применяемой технологии расчета оценочных значений. Рекомендовано применение стандартизированных шаблонов рабочих документов аудитора с учетом изменений МСА 540, включающих в себя: анкету клиента по бухгалтерским оценкам в целях понимания применяемой технологии расчета оценочных значений, рабочих документов, позволяющих производить конкретную бухгалтерскую оценку, а для каждого проверяемого оценочного значения — тесты средств контроля и тесты по существу для конкретной оценки.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Иванов А. Какой будет бухгалтерия через пять лет. URL: <https://vc.ru/fiN№ aN№ ce/72312-kakoy-budet-buhgalteriya-cherez-pyat-let> (дата обращения: 05.10.2020).
2. Алексеева Г. И. Учетная политика и оценочные значения: порядок отражения изменений в отчетности по РПБУ и МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;406(16):28–40.
3. Дружиловская Т. Ю. Проблемы применения оценочных резервов в системах российских и международных стандартов. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;434(20):1164–1182.
4. Кувалдина Т. Б. Информация об изменениях оценочных значений: раскрытие в бухгалтерской отчетности. *Аудиторские ведомости*. 2009;(9):65–69.
5. Куликова Л. И. Учетная политика и изменения оценочных значений. *Бухгалтерский учет*. 2010;(2):46–49.
6. Мизиковский Е. А. Бухгалтерская отчетность: отражение изменений оценочных значений. *Аудиторские ведомости*. 2010;(10):11–19.

7. Сотникова Л.В. Изменения оценочных значений. *Бухгалтерский учет*. 2009;(2):5–11.
8. Жарылгасова Б.Т., Савин В.Ю. Аудит оценочных значений. *Аудиторские ведомости*. 2008;(6):3–7.
9. Millar J. ISA 540 (revised) auditing accounting estimates & related disclosures. URL: <https://www.accountingweb.co.uk/community/industry-insights/isa-540-revised-auditing-accounting-estimates-related-disclosures> (дата обращения: 07.10.2020).
10. Массарыгина В.Ф. Вопросы проверки оценочных значений в ходе аудита. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;178(28):40–45.
11. Богатая И.Н. Особенности бухгалтерского учета и аудита оценочных значений и их изменений. Мат. Междунар. науч.-практ. конф. РГЭУ (РИНХ) «Статистика в современном мире: методы, модели, инструменты». Ростов-на-Дону: Изд-во ООО «АзовПринт»; 2020:196–200.
12. Сквирская Е.Л. Вопросы аудита оценочных значений: требования к проверке профессионального суждения, выражаемого при подготовке финансовой отчетности. *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2008;(6). URL: <http://base.garant.ru/5488079> (дата обращения: 13.10.2020).
13. Sharp L. Preparing for changes to ISA 540 on auditing accounting estimates. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/preparing-changes-isa-540-auditing-accounting-estimates> (дата обращения: 13.10.2020).
14. Эриашвили Н.Д. Учет и аудит оценочных значений. *Аудиторские ведомости*. 2019;(4):25–29.
15. Aznar-Muzas G., Terranova N. Academic literature review — changes in accounting estimates. *Audit Analytics*. URL: <https://blog.auditanalytics.com/academic-literature-review-changes-in-accounting-estimates> (дата обращения: 10.10.2020).
16. Hallas N. An overview of nineteen years of changes in accounting estimates. *Audit Analytics*. URL: <https://blog.auditanalytics.com/an-overview-of-nineteen-years-of-changes-in-accounting-estimates> (дата обращения: 11.10.2020).
17. Шнобель Э. Тройная запись как способ повышения доверия. URL: https://gaap.ru/articles/Troynaya_zapis_kak_sposob_povysheniya_doveriya (дата обращения: 13.10.2020).
18. Халезов А. Тройная бухгалтерия: как блокчейн решит вопрос прозрачности аудита. URL: <https://medium.com> (дата обращения: 13.10.2020).

REFERENCES

1. Ivanov A. What will accounting be like in five years' time. URL: <https://vc.ru/fin#an#ce/72312-kakoy-budet-buhgalteriya-cherez-pyat-let> (accessed on 05.10.2020). (In Russ.).
2. Alekseeva G.I. Accounting policy and estimated values: The procedure for reflecting changes in reporting under RAS and IFRS. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Financial Accounting*. 2016;406(16):28–40. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya T. Yu. The problems of application of estimated reserves in the systems of Russian and international standards. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Financial Accounting*. 2017;434(20):1164–1182. (In Russ.).
4. Kuvaldina T.B. The information regarding changes in estimates: Disclosure in the financial statements. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2009;(9):65–69. (In Russ.).
5. Kulikova L.I. Accounting policy and changes in estimated values. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2010;(2):46–49. (In Russ.).
6. Mizikovskii E.A. Accounting statements: Reflection of changes in estimated values. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2010;(10):11–19. (In Russ.).
7. Sotnikova L.V. Changes in estimated values. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2009;(2):5–11. (In Russ.).
8. Zharylgasova B. T., Savin V. Yu. Auditing of estimated values. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2008;(6):3–7. (In Russ.).
9. Millar J. ISA 540 (revised) auditing accounting estimates & related disclosures. URL: <https://www.accountingweb.co.uk/community/industry-insights/isa-540-revised-auditing-accounting-estimates-related-disclosures> (accessed on 07.10.2020).
10. Massarygina V. F. Verification of estimated values in the course of the auditing. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Financial Accounting*. 2011;178(28):40–45. (In Russ.).

11. Bogataya I. N. Features of accounting and auditing of estimated values and their changes. In: Proc. of the Intern. Sci. and pract. conf. of Rostov State University (RINH) "Statistics in the modern world: Methods, models, tools". Rostov-on-Don: Publishing house of LLC "AzovPrint"; 2020:196–200. (In Russ.).
12. Skvirskaya E. L. Issues of auditing of estimated values: Requirements for verification of professional judgment expressed in the preparation of financial statements. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii = Financial and Accounting Advice*. 2008;(6). URL: <http://base.garant.ru/5488079> (accessed on 13.10.2020). (In Russ.).
13. Sharp L. Preparing for changes to ISA 540 on auditing accounting estimates. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/preparing-changes-isa-540-auditing-accounting-estimates> (accessed on 13.10.2020).
14. Eriashvili N. D. Accounting and auditing of estimated values. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2019;(4):25–29. (In Russ.).
15. Aznar-Muzas G., Terranova N. Academic literature review — changes in accounting estimates. *Audit Analytics*. URL: <https://blog.auditanalytics.com/academic-literature-review-changes-in-accounting-estimates> (accessed on 10.10.2020).
16. Hallas N. An overview of nineteen years of changes in accounting estimates. *Audit Analytics*. URL: <https://blog.auditanalytics.com/an-overview-of-nineteen-years-of-changes-in-accounting-estimates> (accessed on 11.10.2020).
17. Schnockel E. Triple entry as a way to increase confidence. URL: https://gaap.ru/articles/Troynaya_zapis_kak_sposob_povysheniya_doveriya (accessed on 13.10.2020). (In Russ.).
18. Khalezov A. Triple accounting: how blockchain will solve the issue of audit transparency. URL: <https://medium.com> (accessed on 13.10.2020). (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ирина Николаевна Богатая — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
 bogatyy89@rambler.ru

Елена Михайловна Евстафьева — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет», Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
 2982232@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Irina N. Bogataya — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Auditing Department, Rostov State Economic University (RINH), Rostov-on-Don, Russia
 bogatyy89@rambler.ru

Elena M. Evstaf'eva — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Accounting, Rostov State Economic University (RINH), Rostov-on-Don, Russia
 2982232@mail.ru

Статья поступила в редакцию 23.10.2020; после рецензирования 06.11.2020; принята к публикации 17.11.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 23.10.2020; revised on 06.11.2020 and accepted for publication on 17.11.2020. The authors read and approved the final version of the manuscript.