

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ» И МСФО 2 «ЗАПАСЫ» КАК ОСНОВА ПОСТРОЕНИЯ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА ОРГАНИЗАЦИЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

**Светлана Николаевна Коваленко
Юлия Николаевна Коваленко**

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова

Представлена сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы», выполненная с целью выявления сходств и отличительных черт. Анализируются структура и содержание международного и российского стандартов бухгалтерского учета, определена цель исследуемых документов и основания для их разработки, а также правила ведения учетного процесса в организациях агропромышленного сектора экономики в разрезе учета материально-производственных запасов. Сравнение проводится посредством изучения основной структуры содержания международного и российского стандартов для организаций агропромышленного сектора. В частности, рассматривается метод оценки запасов по каждому из приведенных стандартов и представляется сравнительная характеристика, приводятся сходства и отличия в принципах формирования себестоимости материально-производственных запасов, анализируется порядок формирования чистой возможной цены продажи в отношении материальных запасов. Также формируется состав расходов относительно Международного стандарта финансовой отчетности 2 «Запасы» и ФСБУ 5/2019 «Запасы». Приводится определение различий и по части применения стандартов организациями агропромышленного сектора экономики. Представлены определенные случаи, в рамках которых ФСБУ 5/2019 «Запасы» дает возможность аграрному экономическому субъекту самостоятельно решать, стоит ли применять данный стандарт или нет, в то время как МСФО (IAS) 2 не дает такой возможности выбора. Затрагиваются вопросы, связанные с применением учетной политики экономических субъектов. В частности, в учетной политике необходимо будет скорректировать состав материально-производственных запасов, правила их оценки при признании и последующей оценке с учетом утвержденных изменений.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: запасы, агропромышленный комплекс, материальные запасы, себестоимость, чистая цена возможной продажи, метод оценки запасов, активы.

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF RAS 5/2019 INVENTORIES AND IAS 2 INVENTORIES AS A BASIS FOR DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING PROCEDURES OF ORGANIZATIONS WITHIN AGRO-INDUSTRIAL COMPLEX

**Svetlana N. Kovalenko
Yulia N. Kovalenko**

Plekhanov Russian University of Economics

The authors present a comparative characteristic of RAS 5/2019 Inventories and IAS 2 Inventories, performed in order to identify similarities and distinctive features. The structure and content of international and Russian accounting standards are analyzed, the purpose of the documents under study and the grounds for their development are determined, as well as the rules for conducting the accounting process in organizations of the agro-industrial sector of the economy in the context of inventory accounting. The comparison is carried out by studying the basic structure of the content of international and Russian standards for organizations of the agro-industrial sector. In particular, the method of estimating inventories for each of the above standards is considered, and a comparative characteristic is presented, similarities and differences in the principles of forming the cost of inventories are given, the procedure for forming net realisable value in relation to inventories is analyzed. The composition of expenses in relation to the International Accounting Standard 2 Inventories and RAS 5/2019 Inventories is also being formed. The definition of differences in the application of standards by organizations of the agro-industrial sector of the economy is also given. Certain cases are presented in which

RAS 5/2019 Inventories allows an agricultural economic entity to independently decide whether to apply this standard or not, while IAS 2 Inventories does not give such a choice. The issues related to the application of accounting policies of economic entities are touched upon. In particular, the accounting policy will need to adjust the composition of inventory, the rules for their evaluation at recognition and subsequent evaluation, taking into account the approved changes.

KEYWORDS: inventories, Agro-Industrial Complex, material inventories, cost, net realisable value, inventory valuation, assets.

В современных условиях ведения хозяйственной деятельности возникла необходимость приведения российской системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Следует указать на тот факт, что вступление в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы», по сути, приводит к отмене нормативно-методических документов, которые до настоящего времени вместе с Положением по бухгалтерскому учету 5/01 использовались для ведения учетного процесса материальных запасов, в том числе в организациях агропромышленного сектора. Указанный факт предполагает, на наш взгляд, серьезную корректировку внутренней распорядительной документации организаций агропромышленного сектора.

При этом сама идея формируется в установлении, по большому счету, новых параметров учетного процесса запасов в агропромышленном секторе экономики, в наибольшей степени соответствующих требованиям Международного стандарта бухгалтерского учета 2 «Запасы», что в конечном итоге должно привести к повышению достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности агропромышленных организаций. Вместе с тем в налоговом учете сырья, материалов, комплектующих, канцелярских принадлежностей и прочих активов в связи со вступлением в силу ФСБУ 5/2019 ничего не меняется [7].

В ходе исследования рассмотрен ФСБУ 5/2019 «Запасы», разработанный на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы», который был введен в действие на территории Российской Федерации в декабре 2015 года. ФСБУ 5/2019 «Запасы» является заменой Положению по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) «Учет материально-производственных запасов» и нацелен на сближение российского и зарубежного способов учета по части запасов в установлении, по большому счету, новых параметров учетного процесса запасов в агропромышленном секторе экономики.

Проанализированы законодательные и нормативные акты [3, 6, 7, 8], а также научные труды отечественных экономистов разных областей, затрагивающие вопросы учета материально-производственных запасов в агропромышленном секторе экономических взаимодействий, в частности, стандартизации учетного процесса [2, 5, 9, 10], понимания порядка формирования учетной политики [4].

Запасы являются самой значительной статьей оборотных активов как производственных, так и коммерческих компаний, которые представляют собой второй по важности раздел полного бухгалтерского баланса.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организации. Запасами в данном случае считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более одного года.

Запасами, в частности, являются:

а) сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;

б) инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже то-

варов, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами;

в) готовая продукция (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

г) товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;

д) готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;

е) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неуккомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи;

ж) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

з) объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.

Разработка ФСБУ 5/2019 основывалась на положениях МСФО 2 с целью сближения международных и российских стандартов [5]. Этим и обусловлено наличие у обоих стандартов схожих характеристик, которые следует рассмотреть прежде, чем перейти к основным различиям. Первой наиболее очевидной общей чертой ФСБУ и МСФО является идентичный объект для применения, а именно запасы.

Однако МСФО 2 обращает внимание на рассмотрение не только материальных запасов, но и незавершенного производства, в связи с чем в российский стандарт ФСБУ была также внесена данная поправка.

Если говорить о принципах формирования себестоимости материально-производственных запасов, то можно заметить, что в данных стандартах указаны схожие правила формирования ее величины. Так, согласно международному стандарту в себестоимости запасов учитываются далеко не все расходы. Все скидки, различные уступки, торговые уценки и другие подобные статьи, как правило, не включены в состав себестоимости, поскольку не связаны с производством [2]. Их учет осуществляется отдельно. Сравнивая ФСБУ 5/2019 и МСФО 2, можно заметить схожее представление о себестоимости запасов по ФСБУ. В частности, стандарт не предусматривает включение в себестоимость материально-производственных запасов абсолютно всех понесенных затрат. Так, например, в расчет не берутся управленческие расходы организации [1].

В МСФО 2 «Запасы» отражается порядок учета всех запасов, за исключением следующих:

- незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство;
- финансовые инструменты;
- биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора.

Целью стандарта МСФО 2 «Запасы» является определение порядка учета запасов, при этом основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий стандарт содержит указания по опреде-

лению первоначальной стоимости и ее последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Он также содержит указания относительно формул расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

Основополагающий принцип данного стандарта – оценка запасов производится по наименьшей из двух возможных величин – себестоимости и чистой возможной цене продажи [4]. Чистая возможная цена продажи относится к чистой сумме, которую рассчитывает выручить организация от продажи запасов в ходе обычной деятельности. Справедливая стоимость отражает цену таких запасов, по которой проводилась бы обычная сделка по продаже этих же запасов на основном (или наиболее выгодном) рынке между участниками рынка на дату оценки. Первая представляет собой стоимость, специфичную для организации, последняя – нет. Чистая возможная цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

В рассматриваемом стандарте МСФО 2 отражается включение в себестоимость запасов некоторых затрат, в частности имеются в виду расходы на заемные средства, однако в этом случае экономический субъект должен гарантировать использование запасов в течение длительного времени или же должен впоследствии их реализовать. В свою очередь, при определении себестоимости запасов по ФСБУ 5/2019 важно также ориентироваться на долгосрочную перспективу при приобретении (создании) запасов, поэтому в себестоимость запасов, которые были приобретены или созданы, необходимо включить затраты по возможной ликвидации и затраты по эксплуатации.

Что касается последующей оценки запасов, то в обоих стандартах отмечаются схожие положения (трактовки). По рассматриваемым документам осуществлять оценку запасов необходимо либо по величине себестоимости материальных запасов, либо по чистой возможной цене продажи. Формулировка данного определения характерна, скорее, для международных стандартов. В российской практике определение было адаптировано и видоизменено в ФСБУ 5/2019 на понятие «чистая стоимость продажи». Таким образом, в обоих стандартах прописано применение правила наименьшей величины для оценки запасов [7].

В рамках рассмотрения темы стоит упомянуть создаваемый резерв под обесценение запасов. Данный резерв необходим организации в случае, когда фактическая себестоимость становится больше чистой стоимости запасов. Поэтому как ФСБУ 5/2019, так и МСФО 2 обязывают создавать необходимый резерв под обесценение материальных запасов в организациях агропромышленного сектора.

Существенным аспектом при сравнении МСФО и ФСБУ является рассмотрение способов оценки запасов. Для удобства могут использоваться такие методы оценки стоимости запасов, как метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий. Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически неосуществимо использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой маржи. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной цены продажи. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Особое внимание в стандартах уделено методам оценки себестоимости.

Себестоимость статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться по себестоимости каждой единицы. Метод себестоимости каждой единицы предполагает, что понесенные затраты относятся на установленные единицы запасов. Этот порядок учета подходит для единиц, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены.

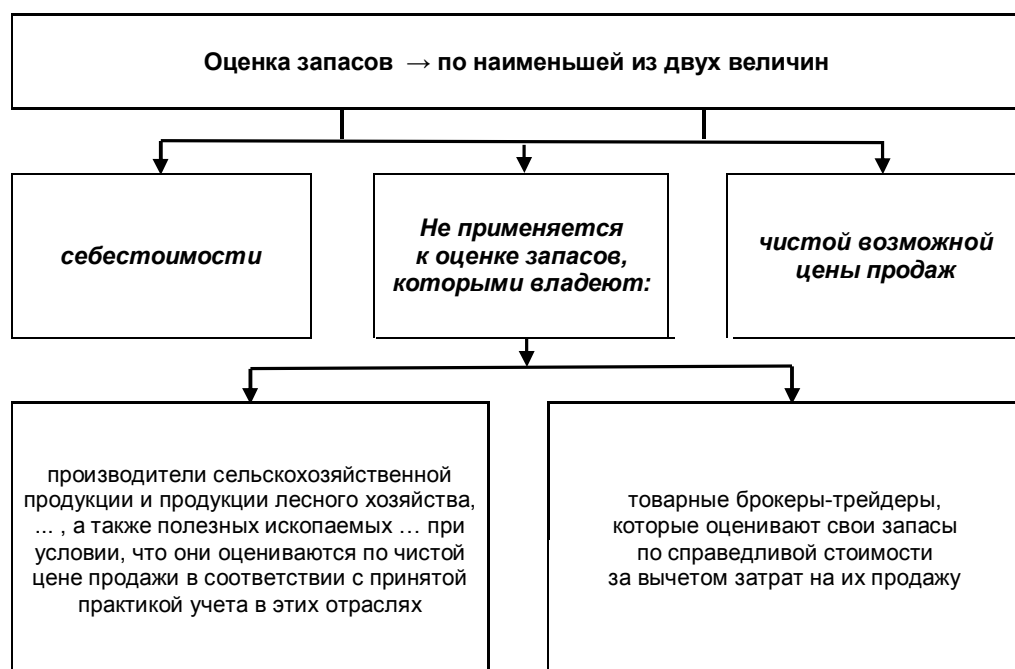
Себестоимость запасов может определяться по формуле «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО) или средневзвешенной стоимости. Организация должна использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих сходные свойства и характер использования организацией. Применительно к запасам с несходными свойствами или характером использования может быть оправданно применение разных формул расчета себестоимости.

Формула ФИФО исходит из допущения, что те единицы запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними. Согласно формуле расчета по средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности организации.

Тем не менее, несмотря на то что ФСБУ 5/2019 «Запасы» был разработан на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы», наблюдаются некоторые различия.

Метод оценки запасов по-разному влияет на конечную стоимость запасов, стоимость проданных товаров, финансовое положение организаций (в том числе и агропромышленного сектора) и показатели отчета о финансовых результатах. Что касается применения ФСБУ 5/2019, то нет никаких исключений, действие стандарта распространено на оценку всех запасов.

Однако следует добавить, что в отличие от ФСБУ 5/2019 МСФО 2 не применяется к оценке запасов в двух случаях, которые описаны в п. 3 (а) и (b) (см. рис.).



Оценка запасов по МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Также важно отметить, что затраты, которые не учитываются в себестоимости запасов, в ФСБУ и МСФО различаются.

В соответствии с МСФО 2 прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в какой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непроизводственных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов. В российском стандарте это определено иначе, то есть включены необходимые затраты, которые влияют на поддержание запасов в пригодном состоянии [8].

Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, в соответствии с МСФО 2, являются:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;
- административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и
- затраты на продажу.

В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов, в соответствии с ФСБУ 5/2019, не включаются:

- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов;
- расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов.

Кроме того, в соответствии с ФСБУ 5/2019 в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются:

- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);
- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;
- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Следует отметить различия в связи с применением стандартов агропромышленными организациями. В определенных случаях (микропредприятия, за исключением микропредприятий, которые не вправе применять упрощенные способы ведения бух-

галтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность), а также предприятия, которые приняли решение не использовать стандарт по отношению к материальным запасам, предназначенным для управленческих нужд в рамках условий, прописанных в ФСБУ. ФСБУ 5/2019 дает возможность предприятию самостоятельно решать, стоит ли применять данный стандарт или нет, а МСФО (IAS) 2, в свою очередь, обязывает к применению и не дает такой возможности.

В соответствии с ФСБУ 5/2019 себестоимость запасов рассчитывается одним из следующих способов:

- а) по себестоимости каждой единицы;
- б) по средней себестоимости;
- в) по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО).

Себестоимость запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, а также запасов, учитываемых в специальном порядке, рассчитывается в отношении каждой единицы учета запасов. Способ по средней себестоимости предполагает расчет себестоимости единицы учета запасов путем деления общей себестоимости вида запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало периода (месяц или другой, определенный организацией период) и поступивших запасов в течение данного периода. Средняя себестоимость может рассчитываться периодически через равные интервалы времени либо по мере поступления каждой новой партии запасов. Способ ФИФО основан на допущении, что запасы используются в последовательности их поступления, то есть запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений. При применении этого способа оценка имеющихся в наличии на отчетную дату запасов соответствует оценке последних по времени поступивших запасов (ФСБУ 5/2019) [9].

Выводы

В настоящее время система бухгалтерского учета в России претерпевает существенные изменения. Образцом для разработки новых ФСБУ стали международные стандарты, что позволило заметно приблизить отечественную систему учета с международной.

Анализ рассмотренных ФСБУ 5/2019 «Запасы» и МСФО 2 «Запасы» выявил сходства и различия приведенных стандартов в разрезе формирования себестоимости запасов, оценки запасов и их учета. При этом следует констатировать максимальную адаптацию ФСБУ под МСФО по учету материальных запасов агропромышленными организациями.

Однако международный стандарт подразумевает более детальное отражение запасов в бухгалтерском учете и дает больше рекомендаций по вопросам восстановления списанных запасов. Применение нового ФСБУ, ориентированного на международные стандарты, позволит хозяйствующим субъектам наиболее точно и достоверно отразить информацию о запасах, а также выявить возможные ошибки в учете и составить наиболее точную финансовую отчетность.

Поэтому в силу относительно недавнего утверждения ФСБУ сотрудникам бухгалтерских служб во всех отраслях на предприятиях любого масштаба рекомендуется относиться с должной ответственностью к нововведению и внимательно изучить процесс учета материальных запасов, особенно это относится к формированию правильного понимания, какие статьи затрат можно включить в себестоимость, а какие нельзя, как корректно оценить запасы и в каких случаях разрешено не применять МСФО и ФСБУ сотрудникам агропромышленных организаций.

Библиографический список

1. Долгова Ю.В. Материально-производственные запасы (МПЗ): учет и оценка / Ю.В. Долгова // Молодой ученый. – 2017. – № 1 (135). – С.159–161.
2. Ивановская А.В. Концепция формирования учетной информации о материально-производственных запасах в системе российских и международных стандартов финансовой отчетности / А.В. Ивановская, Е.В. Ершова // Вектор экономики. – 2020. – № 11 (53). – С. 3.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» : Приказ Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/ias_02.pdf (дата обращения: 01.04.2021).
4. Меняем учетную политику под новый стандарт запасов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://xn----7sbrkkdieej5b1g.xn--p1ai/bukhgalterskaya-praktika/884-menyuem-uchetnuyu-politiku-pod-novyy-standart-zapasov> (дата обращения: 08.04.2021).
5. Никитина Н.Н. Сравнительная характеристика МСФО (IAS) 2 «Запасы», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ «Запасы» / Н.Н. Никитина, В.А. Шангин // Аллея науки – 2019. – Т. 2, № 2 (29). – С. 258–262.
6. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» : Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н (вместе с ФСБУ 5/2019 ...) (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 01.04.2021).
7. О признании расходов при методе начисления для целей налогообложения прибыли : Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 30 октября 2020 г. № 03-03-06/1/95824 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74783938/> (дата обращения: 08.04.2021).
8. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Запасы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://bmccenter.ru/Files/proekt_FSBU_Zapasy (дата обращения: 01.04.2021).
9. Разъяснения по обязательному применению ФСБУ 5/2019 «Запасы» с 2021 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://buhexpert8.ru/obuchenie-1s/1s-buhgalteriya-8-3/razyasneniya-po-obyazatelnomu-primeneniyu-fsbu-5-2019-zapasy-s-2021-goda.html> (дата обращения: 08.04.2021).
10. Солдаткина О.А. Актуальные вопросы формирования информации о запасах по российским и международным требованиям / О.А. Солдаткина // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. – 2020. – № 1–2 (102–103). – С. 37–43.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ Принадлежность к организации

Светлана Николаевна Коваленко – кандидат экономических наук, доцент базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», Россия, г. Москва, e-mail: Kovalenko.SN@rea.ru.

Юлия Николаевна Коваленко – кандидат экономических наук, доцент базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», Россия, г. Москва, e-mail: yuliya.severina@gmail.com.

Дата поступления в редакцию 27.08.2021

Дата принятия к печати 29.09.2021

AUTHOR CREDENTIALS Affiliations

Svetlana N. Kovalenko, Candidate of Economic Sciences, Docent, Academic Department of Financial Control, Analysis and Audit of the Office of the Controller General of Moscow, Plekhanov Russian University of Economics, Russia, Moscow, e-mail: Kovalenko.SN@rea.ru.

Yulia N. Kovalenko, Candidate of Economic Sciences, Docent, Academic Department of Financial Control, Analysis and Audit of the Office of the Controller General of Moscow, Plekhanov Russian University of Economics, Russia, Moscow, e-mail: yuliya.severina@gmail.com.

Received August 27, 2021

Accepted after revision September 29, 2021