

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Финансовый учет

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ ФСБУ 6/2020 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

Валентина Анатольевна СИТНИКОВА ^{а,*},
София Александровна СИТНИКОВА ^б

^а кандидат экономических наук, доцент департамента аудита
и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Российская Федерация
vasitnikova@fa.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 8664-6771

^б кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры экономической
безопасности и бухгалтерского учета,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
sofia_sitnikova@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 4856-3892

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 291/2022
Получена 20.06.2022
Получена в
доработанном виде
30.06.2022
Одобрена 12.07.2022
Доступна онлайн
15.08.2022

УДК 657.0
JEL: M41

Аннотация

Предмет. Формирование положений учетной политики в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 «Основные средства» для проведения идентификации объектов основных средств, их оценки, амортизации, списания объектов с учета, раскрытия информации об основных средствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Цели. Анализ положений ФСБУ 6/2020 «Основные средства» в разрезе его разделов на предмет необходимости локального регулирования вопросов учета объектов основных средств; разработка вариантов внутренних регламентов для включения в учетную политику экономического субъекта в целях бухгалтерского учета основных средств.

Методология. При проведении исследования использовались методы анализа и синтеза, сравнения, обобщения, моделирования в практической деятельности.

Результаты. На основе исследования выявлены вопросы, в отношении которых необходимо локальное регулирование на основе норм ФСБУ 6/2020 «Основные средства»; предложены варианты положений учетной политики в целях формирования информации об основных средствах экономических субъектов; обосновано применение наиболее оптимальных положений учетной политики с учетом принципа рациональности в бухгалтерском учете.

Область применения. Предложенные рекомендации могут быть

полезны для продолжения исследований по вопросам формирования информации об основных средствах экономических субъектов; для практического применения экономическими субъектами при составлении положений учетной политики в целях бухгалтерского учета основных средств.

Выводы. Сделан вывод о необходимости адаптации учетной политики экономических субъектов к нормам ФСБУ 6/2020 «Основные средства» в связи с необходимостью его обязательного применения, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Новые требования, введенные Стандартом, требуют определения положений для разработки локальных норм и оптимальных вариантов положений учетной политики для регулирования организационно-методических вопросов учета основных средств.

Ключевые слова: ФСБУ 6/2020 «Основные средства», основные средства, учетная политика, учетная политика в целях бухгалтерского учета

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Ситникова В.А., Ситникова С.А. Учетная политика экономических субъектов в условиях применения ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 8. – С. 925 – 946.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.8.925>

Развитие системы нормативного регулирования бухгалтерского учета основных средств обусловило возникновение сложных и дискуссионных вопросов в его теории и практике. Сближение требований к учету объектов основных средств с нормами МСФО (IAS) 16 «Основные средства»¹ свидетельствует о целесообразности более детального изучения накопленной международной практики. Интерес к МСФО при развитии системы учета наблюдается и в других странах, например, в Китае. Как отмечает Люй Хунин «в деле развития собственных стандартов бухгалтерского учета, разработки и постоянного их совершенствования Китай всегда придавал большое значение изучению и освоению МСФО. Эта тенденция сохранится и в будущем» [1].

Результаты исследований в области информации об основных средствах экономических субъектов содержатся в работах многих ученых и практиков [2–12].

Большое значение при формировании информации имеют локальные нормы, которые закреплены экономическими субъектами в учетной политике. ФСБУ 6/2020 «Основные средства»² (далее – ФСБУ 6/2020) является обязательным для применения экономическими субъектами,

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/

² Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/

начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. Как следствие, необходимо обеспечить соответствие положений учетной политики в части учета основных средств требованиям действующих норм Стандарта. В этой связи актуальным является подробное исследование положений ФСБУ 6/2020 с точки зрения формирования учетной политики экономических субъектов.

Так, в разделе 1 «Общие положения» (п. 3) организациям предоставлено право не применять некоторые нормы Стандарта по формированию и раскрытию информации об основных средствах. Такое право направлено на упрощение учета основных средств и возможно только для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Принятые варианты решений проявляются в применении либо не применении норм Стандарта по вопросам определения первоначальной стоимости, приобретения объектов по договору с исполнением обязательств неденежными средствами, проверки объектов на обесценение, раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, начала применения Стандарта перспективно.

Право неприменения требований ФСБУ 6/2020 предложено организациям в отношении объектов, которые отвечают признакам основных средств, но имеют «стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах». В этом случае «затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности с указанием лимита стоимости, установленного организацией» (п. 5). Далее отмечается, что «организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов».

Практика использования «лимита» в размере 40 000 руб. в учете основных средств применялась продолжительное время в соответствии с ранее действовавшим ПБУ 6/01³ (утратило силу). На объекты стоимостью не более 40 000 руб. распространялись правила учета запасов. Указанный лимит создавал сложности, поскольку не соответствовал лимиту при определении амортизируемого имущества в налоговом учете, вызывая необходимость отражения последствий разных требований бухгалтерского и налогового учета. С одной стороны, право самостоятельно устанавливать лимит должно привести к упрощению бухгалтерского учета. Логично при этом воспользоваться возможностью применения лимита, соответствующего определению амортизируемого имущества в налоговом учете, то есть 100 000 руб. С другой стороны, возникает вопрос о том, какой

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) (*утратил силу*).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/

подход к определению лимита позволит адекватно разграничить существенную и несущественную стоимости объектов.

При установлении величины лимита следует принимать во внимание Рекомендацию Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств» Фонда развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (далее – Фонд «НРБУ «БМЦ»)⁴. Согласно позиции Фонда «НРБУ «БМЦ» «...организация определяет лимит в отношении всей выделяемой совокупности несущественных активов. Необходимость в установлении каких-либо стоимостных лимитов в отношении отдельных единиц активов отсутствует». Также важна Рекомендация в части количественной меры лимита: «...количественно лимит может выражаться непосредственно в денежной сумме либо в процентах от денежной величины релевантных показателей». Информация об определении лимита «в отношении всей выделяемой совокупности» является спорной. При этом важное значение для понимания соответствующих норм ФСБУ 6/2020 имеют «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год»⁵, в которых указано, что «лимит стоимости должен устанавливаться организацией для единицы такого актива, а не совокупности единиц его».

Таким образом, примером стоимостной меры может быть величина 1 000 000 руб. При использовании процента от релевантного показателя организацией может быть установлено условие о том, что требования стандарта не применяются в отношении объектов, которые отвечают характеристикам основных средств, но имеют стоимость не более 10% стоимости группы, к которой относится объект при определении стоимости на последнюю отчетную дату. Процент «от денежной величины релевантных показателей», с нашей точки зрения, не является предпочтительным, поскольку такой подход в определении лимита приведет к перманентному изменению его величины, разной идентификации основных средств и, как следствие, нарушению сопоставимости информации об основных средствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Альтернативным вариантом будет являться положение учетной политики о том, что организация не устанавливает лимит. Отсутствие в учетной

⁴ Рекомендация Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств»: принята Комитетом по рекомендациям (КпР) 29.03.2021 Фонда «НРБУ «БМЦ».
URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR_Stoimostniy_limit_OS

⁵ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2021 год: приложение к письму Минфина России от 18.01.2022 № 07-04-09/2185.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_407100/

политике положения о величине лимита также будет свидетельствовать о том, что организация не воспользовалась правом списания в расходы стоимости объектов, которая не является существенной для организации.

В свою очередь обеспечение надлежащего контроля наличия и движения активов, соответствующих характеристикам основных средств и имеющих стоимость в пределах лимита, должно быть разработано организацией в зависимости от принятых решений. В соответствии с указанной Рекомендацией Фонда «НРБУ «БМЦ» контроль за такими объектами может осуществляться «без участия бухгалтерской службы». Вариантом контроля может быть его организация с использованием забалансовых счетов. При этом логично объекты незначительной стоимости, например, в пределах 5% от установленного лимита (в нашем случае 5% от 100 000 руб. составят 5 000 руб.), списывать непосредственно в расходы без последующего осуществления забалансового учета, что позволит сократить трудозатраты, обеспечивая реализацию принципа рациональности. С точки зрения организации надлежащего контроля полезной является информация о том, что «допустимо вести бухгалтерский учет таких активов применительно к порядку, установленному для бухгалтерского учета запасов организации»⁶.

Надлежащий контроль необходим в случае, если организацией установлен лимит. Если же лимит не установлен, то организация «надлежащего контроля наличия и движения объектов» не требуется в связи с отражением в этом случае объектов в составе основных средств.

Несколько положений учетной политики связаны с определением единицы учета основных средств. Порядок признания инвентарного объекта изложен в п. 10 Стандарта. Для объектов, которые состоят из частей, «стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом». Следовательно, для объектов, состоящих из частей, организациям следует разработать критерии существенного отличия каждой части от объекта в целом как по стоимости, так и по сроку полезного использования. Единовременное подтверждение существенных различий и по стоимости, и по сроку позволит обоснованно выделить в самостоятельные единицы учета отдельные части объекта. При этом следует отметить важность компонентного подхода к выделению инвентарных объектов в бухгалтерском учете, который заключается в отражении компонентов в составе целого объекта основных средств. Аналитический учет при применении компонентного подхода позволит получать информацию о том, какие части к какому объекту относятся.

⁶ Вопрос: О бухучете активов, которые имеют признаки ОС и стоимость ниже лимита, установленного организацией. (Письмо Минфина России от 28.01.2022 № 07-01-09/5961). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=209627#EjZsvDToJDVHbntY1>

Примером критерия как по стоимости, так и по сроку полезного использования может являться отклонение более 20% от показателей по объекту в целом, то есть в учетную политику может быть включено положение следующего содержания: «при наличии у одного объекта основных средств нескольких частей каждая часть признается самостоятельным инвентарным объектом, если ее стоимость составляет более 20% от стоимости объекта в целом и срок полезного использования части отличается от срока полезного использования объекта в целом более чем на 20%».

Следует отметить, что рассматриваемое положение учетной политики не является новым для организаций, но при этом должно быть разработано на основе норм, которые значительно отличаются по своему содержанию от ранее действовавших. Так, при наличии у одного объекта нескольких частей ПБУ 6/01 (п. 6) содержало требование о необходимости учета в качестве самостоятельного инвентарного объекта каждой части в случае существенного отличия их сроков полезного использования. Сопоставление норм ФСБУ 6/2020 по рассматриваемому вопросу и ПБУ 6/01 (утратило силу) позволяет отметить различия в требованиях, которые необходимо принять во внимание при разработке положений учетной политики организации:

- ранее действовавшее ПБУ 6/01 требовало установления только критерия по сроку полезного использования, тогда как ФСБУ 6/2020 содержит норму о введении критериев как по стоимости, так и по сроку полезного использования;
- ПБУ 6/01 предполагало сопоставление сроков полезного использования частей объекта, тогда как ФСБУ 6/2020 – сопоставление по стоимости и по сроку полезного использования частей и объекта в целом.

Организации ранее активно пользовались вариантом учетной политики, согласно которому различия считались существенными в случаях, если части объекта относились к разным амортизационным группам. Указанный вариант не совсем объективен, при его применении сроки полезного использования, например, 36 и 37 месяцев будут признаны существенно отличающимися, поскольку объекты со сроком 36 месяцев относятся ко второй амортизационной группе, а 37 месяцев – к третьей⁷. К тому же в настоящее время такой критерий позволит лишь частично выполнить требования ФСБУ 6/2020 по рассматриваемому вопросу, поскольку должен быть дополнен стоимостным критерием. Кроме того, этот вариант, с нашей точки зрения, не в полной мере отвечает назначению рассматриваемой

⁷ О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (ред. от 27.12.2019).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/

нормы в отношении определения инвентарных объектов, смысловое содержание которой заключается в обеспечении соответствующего порядка документального оформления фактов хозяйственной жизни, учета амортизации объекта, его ремонта, своевременного списания, замены и др. В этой связи важно, по нашему мнению, «взвешивать» части по отношению к объекту в целом.

Разрабатывая положение учетной политики о порядке выделения в отдельные инвентарные объекты частей, из которых состоит объект, важно, с нашей точки зрения, помнить о принципе рациональности и применять его на практике. В указанной ситуации принцип актуален, если по объекту в целом определяется несущественная для организации стоимость. Например, объект, который состоит из частей, имеет стоимость 200 000 руб. В этом случае считаем, что, полагаясь на принцип рациональности, организация может не идентифицировать отдельные части объекта, приняв его к учету «целым». Можно при этом предусмотреть некоторую самостоятельность бухгалтера, которую он может применить, полагаясь на свое профессиональное суждение. В этом случае в учетную политику следует включить положение: «по объектам основных средств, стоимость которых не превышает 200 000 руб., выделение частей в самостоятельные инвентарные объекты осуществляется на основе профессионального суждения бухгалтера с учетом принципа рациональности».

В п. 10 ФСБУ 6/2020 содержится также требование о признании в качестве самостоятельных инвентарных объектов существенных по величине затрат организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. В целях выделения самостоятельного инвентарного объекта может быть разработан критерий стоимости, признаваемой существенной по своей величине, если превышает 100 000 руб.

Поскольку основные средства для целей бухгалтерского учета подлежат классификации по видам и группам, в учетной политике следует привести виды и группы основных средств, в разрезе которых будет формироваться информация об основных средствах экономического субъекта. ФСБУ 6/2020 различные варианты учета рассматриваются в разрезе групп объектов, например: способы амортизации, способы последующей оценки, периодичность переоценки. Определение видов и групп необходимо не только в целях ведения бухгалтерского учета основных средств, но и для раскрытия информации об основных средствах. Стандарт содержит примеры группировки по видам, при этом выделены: недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь. Группы объектов основных средств выделяют в составе видов исходя из сходного характера использования объектов. Так,

например, группа «Инвестиционная недвижимость» будет выделена в составе вида «Недвижимость». При разработке классификации объектов организации могут принимать во внимание Общероссийский классификатор основных фондов⁸.

Осуществить выбор с отражением его в учетной политике требуется в отношении последующей оценки объектов основных средств. В п. 13 указаны возможные варианты, из которых должен быть сделан выбор – первоначальная или переоцененная стоимость. До применения ФСБУ 6/2020 организации также имели возможность выбрать вариант учета с переоценкой, но ФСБУ 6/2020 изменена модель оценки по переоцененной стоимости, что подробно изложено в Рекомендации БМЦ Р-106/2019-КпР «Изменение модели оценки основных средств при переходе на ФСБУ»⁹. При выборе варианта последующей оценки по переоцененной стоимости в учетной политике следует указать, к каким группам применяется этот вариант.

При выборе варианта последующей оценки по переоцененной стоимости организации должны включить в учетную политику еще несколько положений, которые раскрывают и уточняют периодичность переоценки, порядок ее проведения, а также списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль организации. Важно отметить, что указанные варианты не применяются к объектам инвестиционной недвижимости, поскольку в отношении этой группы основных средств установлен особый порядок проведения переоценки. Так, переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату, пересчет стоимости каждый раз осуществляется до справедливой стоимости объекта. В свою очередь результаты переоценки инвестиционной недвижимости являются доходом или расходом периода, в котором проведена переоценка этого объекта.

Стандарт содержит подробные требования о порядке отражения результатов переоценки. Одним из моментов, связанных с переоценкой, является вариантность списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль организации. В положениях Стандарта (п. 20) предусмотрены варианты: единовременное списание при списании объекта основных средств, по которому была накоплена сумма дооценки и списание по мере начисления амортизации по этому объекту. Второй способ предполагает исчисление разницы между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта основных

⁸ ОК 013-2014 (СНС 2008). Общероссийский классификатор основных фондов: принят и введен в действие приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст (ред. от 10.09.2021). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_184368/

⁹ Рекомендация Р-106/2019-КпР «Изменение модели оценки основных средств при переходе на ФСБУ»: принята Комитетом по рекомендациям (КпР) 27.09.2019 Фонда «НРБУ «БМЦ». URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR-Izmeneniye_modeli_ocenki_OS

средств с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, определенной исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств без учета переоценок. Полученная разница покажет часть накопленной дооценки, которая будет подлежать списанию.

Несколько позиций в учетной политике предполагается для регулирования начисления амортизации по объектам. Одним из моментов, в отношении которого предусмотрены варианты, является начало амортизации – с даты признания объекта в бухгалтерском учете или с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете. Аналогично возникает необходимость выбора порядка прекращения амортизации по объектам – либо с момента его списания с бухгалтерского учета, либо с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета.

Несмотря на то, что начало начисления и порядок прекращения амортизации разделены, выбор начала и прекращения должны быть взаимосвязаны. Если организация осуществляет выбор начала амортизации с даты признания объекта в бухгалтерском учете, то прекращение амортизации должно произойти с момента списания объекта с бухгалтерского учета. Если же выбор был сделан в пользу варианта начала амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете, то прекращение начисления должно произойти с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета. Для нашей практики ранее традиционным являлся второй вариант.

При выборе первого варианта следует в учетной политике указать порядок исчисления амортизации за неполный месяц. Как вариант, в этом случае можно рассчитать сумму амортизации пропорционально количеству дней, в течение которых объект в отмеченном месяце находится в составе основных средств, то есть как произведение месячной амортизации и соотношения полного количества дней с момента признания к общему количеству дней в месяце. Например, если объект признан в бухгалтерском учете 17.03.2022 и амортизация за месяц составляет при линейном способе 80 000 руб., то за 14 дней марта (с 18.03.2022 по 31.03.2022) сумма амортизации составит 36 129.03 руб. ($80\,000 \cdot 14/31$). Аналогично может определяться сумма амортизации за неполный месяц при списании объекта, дата списания в таком случае должна быть включена в количество дней для расчета амортизации к начислению.

Для каждой группы основных средств организацией должен быть выбран способ начисления амортизации (п. 34). Стандартом предусмотрены: линейный способ, способ уменьшаемого остатка и способ пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном

выражении). При выборе способа уменьшаемого остатка организациям предоставлено право разработать формулу для расчета суммы амортизации за отчетный период, применение которой позволит обеспечить уменьшение величины амортизации объекта основных средств за одинаковые периоды по мере истечения срока полезного использования этого объекта.

На портале справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» в рамках комментариев к Разделу III. «Амортизация» приказа Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» предлагаются два варианта расчета сумм амортизации указанным способом:

- как отношение разности балансовой стоимости объекта на начало месяца и ликвидационной стоимости к сроку полезного использования в месяцах. Если в организации принято решение о применении коэффициента ускорения, то полученная величина корректируется на коэффициент ускорения;
- как отношение разности балансовой стоимости объекта на начало месяца и ликвидационной стоимости к оставшемуся сроку полезного использования в месяцах. Если в организации принято решение о применении коэффициента ускорения, то полученная величина корректируется на коэффициент ускорения¹⁰.

В документе отмечается, что порядок погашения остатка стоимости объекта основных средств, образующегося в конце срока полезного использования, организация определяет самостоятельно. В этой ситуации в готовом решении предложен вариант равномерного списания разности между балансовой и ликвидационной стоимостью в последних четырех месяцах срока полезного использования. Полагаем, что одним из вариантов может служить порядок равномерного списания в периоде, оставшемся в том году, в котором объект подлежит списанию. Например, если разность между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта на 01.01.2023 составляет 136 000 руб., и объект подлежит списанию 25.04.2023, то ежемесячная амортизация за январь, февраль, март и апрель 2023 г. составит 34 000 руб. (136 000 / 4). Указанный расчет верен при условии, если в соответствии с учетной политикой организации амортизация прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета.

¹⁰ Комментарии к статье: Готовое решение - Как начислять амортизацию по основным средствам при применении ФСБУ 6/2020. (Документ подготовлен специалистами СПС КонсультантПлюс, 2022).

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/2e2e48b4dba67dcd27367bd27f6c39604fa6a58/

Однако возможна ситуация, при которой объект подлежит списанию, например, в январе. В этом случае остаток в сумме 136 000 руб. полностью будет списан единовременно в январе, соответственно, амортизация за январь 2023 г. превысит амортизацию за декабрь 2022 г. и тем самым организация нарушит требование п. 35 ФСБУ 6/2020 о том, что расчет при способе уменьшаемого остатка должен обеспечить «систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах».

В указанной ситуации представляется предпочтительным вариант, при котором организация будет тестировать разницу между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта, сопоставляя ее с оставшимся сроком полезного использования для определения момента прекращения использования формулы для расчета суммы амортизации и продолжения ее начисления равномерно до окончания срока полезного использования. Это позволит исключить значительное увеличение суммы амортизации при списании остатка стоимости. По нашему мнению, такое тестирование следует производить, начиная с того момента, когда до окончания срока полезного использования остается период не менее 12 месяцев.

Раздел «Списание» содержит случаи списания объектов основных средств. В разделе раскрывается порядок списания суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения по выбывающему объекту, отражения затрат на демонтаж, утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды, а также разницы между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны. При этом возникает вопрос о корреспонденциях счетов, которые следует выполнить в бухгалтерском учете при списании объекта. Поскольку указанная информация не дает полного понимания записей, то их можно разработать самостоятельно.

При раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо исходить из ее существенности. Критерии существенности следует также разработать и отразить в учетной политике, они могут быть определены для каждого случая раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, возможно отражение единого подхода к определению существенности.

Следующее положение учетной политики связано с началом применения ФСБУ 6/2020 и является актуальным для первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением Стандарта. Стандарт устанавливает ретроспективный порядок отражения последствий изменений учетной политики, то есть как если бы Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни.

Ретроспективный способ является трудоемким, при этом положения п. 49 позволяют организациям не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, а провести единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с установленными требованиями. Порядок проведения корректировки подробно указан в Стандарте. Для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, Стандарт допускает возможность его перспективного применения.

Предложенные варианты положений учетной политики экономических субъектов в соответствии с требованиями Стандарта представим в *табл. 1* в разрезе разделов ФСБУ 6/2020.

Таким образом, в статье проведен анализ содержания ФСБУ 6/2020 на предмет определения положений учетной политики в целях бухгалтерского учета основных средств, предложены варианты записей для включения в учетную политику, определены наиболее предпочтительные из них с точки зрения авторов.

Следует подчеркнуть большое значение при разработке положений учетной политики профессионального суждения специалистов, формирующих локальные нормы экономического субъекта в целях бухгалтерского учета. Профессиональное суждение является чрезвычайно важным и с точки зрения оценки влияния положений учетной политики на информацию о финансовом состоянии экономического субъекта, финансовых результатах его деятельности.

Полагаем, что накопление опыта применения ФСБУ 6/2020 поставит новые вопросы в учете основных средств, будет способствовать выявлению наиболее глубоких проблем отражения объектов в учетной системе, а также позволит разработать более адекватные способы учета для их включения в положения учетной политики. Выражаем надежду на то, что предложенные варианты положений локального документа, которым является учетная политика экономического субъекта, будут полезны для практического применения в учете таких важнейших объектов, как основные средства.

Таблица 1

Варианты положений учетной политики экономических субъектов в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020

Table 1

Options for the provisions of the accounting policy of economic entities in accordance with the requirements of the Federal Accounting Standard (FSBU) 6/2020 – Fixed Assets

№ п/п	Регулируемый вопрос	Ссылка на положения ФСБУ 6/2020	Варианты положений учетной политики
-------	---------------------	------------------------------------	--

Раздел I «Общие положения»			
1	Право не применять пункты 23, 38, подпункты «б», «в», «ж»–«о» пункта 45, пункты 46, 47 (для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность)	П. 3	П. 23, 38, подпункты «б», «в», «ж»–«о» пункта 45, пункты 46, 47 применяются; п. 23, 38, подпункты «б», «в», «ж»–«о» пункта 45, пункты 46, 47 не применяются
2	Лимит стоимости объектов, соответствующих характеристикам основных средств	П. 5	Лимит устанавливается. Требования стандарта не применяются в отношении объектов, которые отвечают характеристикам основных средств, но имеют стоимость ниже 100 000 руб. Лимит не устанавливается. Лимит стоимости, признаваемой незначительной, по объектам, соответствующим характеристикам основных средств, не устанавливается; условие отсутствует, то есть лимит не устанавливается
3	Надлежащий контроль наличия и движения объектов, которые отвечают характеристикам основных средств, но имеют стоимость ниже установленного лимита (при условии установления лимита)	П. 5	Контроль наличия и движения объектов, которые отвечают характеристикам основных средств, но имеют стоимость не более 100 000 руб., осуществляется посредством применения забалансовых счетов. Забалансовый учет в отношении объектов, стоимость которых не превышает 5 000 руб., не осуществляется. Контроль наличия и движения объектов, которые отвечают характеристикам основных средств, но имеют стоимость не более 100 000 руб., осуществляется посредством их учета применительно к порядку, установленному для бухгалтерского учета запасов организации. Контроль наличия и движения объектов, которые отвечают характеристикам основных средств, но имеют стоимость не более 100 000 руб., осуществляется посредством документального контроля
4	Критерий существенности отличия стоимости и срока полезного использования частей объекта от стоимости объекта в целом (актуально при наличии у одного объекта основных средств нескольких частей)	П. 10	При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей каждая часть признается самостоятельным инвентарным объектом, если ее стоимость составляет более 20% от стоимости объекта в целом и срок полезного использования части отличается от срока полезного использования объекта в целом более чем на 20%.

			По объектам основных средств, стоимость которых не превышает 200 000 руб., выделение частей в самостоятельные инвентарные объекты осуществляется на основе профессионального суждения бухгалтера с учетом принципа рациональности
5	Критерий существенности затрат на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев	П. 10	Затраты на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, существенны, если превышают 100 000 руб.
6	Классификация объектов основных средств по видам и группам	П. 11	Информация об основных средствах формируется в разрезе видов и групп основных средств. Виды основных средств: недвижимость (здания производственных подразделений, здания складов, здания теплиц, инвестиционная недвижимость и др.), сооружения (резервуары железобетонные, металлоконструкции строительные и др.), машины и оборудование (компьютерное оборудование, телекоммуникационное оборудование и др.), транспортные средства (автомобили легковые, средства автотранспортные грузовые, прицепы и полуприцепы, др.), производственный и хозяйственный инвентарь (тара деревянная, поддоны и погрузочные щиты и др.)
Раздел II «Оценка»			
7	Способы последующей оценки в разрезе групп основных средств	П. 13	Последующая оценка объектов основных средств осуществляется по первоначальной стоимости (указываются группы объектов, к которым применяется указанный способ последующей оценки). Последующая оценка объектов основных средств осуществляется по переоцененной стоимости (указываются группы объектов, к которым применяется указанный способ последующей оценки)
8	Периодичность переоценки основных средств в разрезе групп (для объектов, отличных от инвестиционной недвижимости)	П. 16	Переоценка основных средств (указывается группа) осуществляется ежегодно на конец отчетного года
9	Способ проведения переоценки основных средств в разрезе групп	П. 17	Переоценка отличных от инвестиционной недвижимости основных средств проводится путем

	(для объектов, отличных от инвестиционной недвижимости)		пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта основных средств после переоценки равнялась его справедливой стоимости (указываются группы объектов, к которым применяется указанный способ проведения переоценки). Переоценка отличных от инвестиционной недвижимости основных средств проводится посредством уменьшения первоначальной стоимости объекта основных средств на сумму амортизации, накопленную по нему на дату переоценки и пересчета полученной суммы до справедливой стоимости этого объекта (указываются группы объектов, к которым применяется указанный способ проведения переоценки)
10	Способ списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль организации (для объектов, отличных от инвестиционной недвижимости)	П. 20	Накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации единовременно при списании объекта основных средств, по которому была накоплена дооценка. Накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации по мере начисления амортизации по объекту основных средств
11	Способ последующей оценки инвестиционной недвижимости	П. 21	Инвестиционная недвижимость после признания оценивается по первоначальной стоимости. Инвестиционная недвижимость после признания оценивается по переоцененной стоимости
Раздел III «Амортизация»			
12	Порядок начала и прекращения начисления амортизации	П. 33а, 33б	Начисление амортизации объектов основных средств начинается с даты признания в бухгалтерском учете, а прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета. Начисление амортизации объектов основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете. Прекращается начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета
13	Порядок определения суммы амортизации объектов основных средств за неполный месяц (если амортизация начинается с даты	П. 33а, 33б	Начисление амортизации объектов основных средств за неполный месяц при их признании начинается со дня, следующего за днем признания, сумма амортизации объекта определяется как произведение месячной амортизации и

	признания в бухгалтерском учете, а прекращается с даты списания объекта)		соотношения полного количества дней с момента признания к общему количеству дней в месяце. Начисление амортизации объектов основных средств за неполный месяц при их списании прекращается со дня, следующего за днем списания с учета, сумма амортизации объекта определяется как произведение месячной амортизации и соотношения количества дней с первого числа месяца до списания (включая дату списания) к общему количеству дней в месяце
14	Способ начисления амортизации в разрезе групп основных средств	П. 34–36	Начисление амортизации (указываются группы объектов) осуществляется линейным способом. Начисление амортизации (указываются группы объектов) осуществляется способом уменьшаемого остатка. Начисление амортизации (указываются группы объектов) осуществляется способом пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении)
15	Определение формулы расчета суммы амортизации за отчетный период (при выборе способа уменьшаемого остатка)	П. 35	Сумма амортизации за месяц определяется как отношение разности балансовой стоимости объекта на начало месяца и ликвидационной стоимости к сроку полезного использования в месяцах (если в организации принято решение о применении коэффициента ускорения, то полученная величина корректируется на коэффициент ускорения). Сумма амортизации за месяц определяется как отношение разности балансовой стоимости объекта на начало месяца и ликвидационной стоимости к оставшемуся сроку полезного использования в месяцах (если в организации принято решение о применении коэффициента ускорения, то полученная величина корректируется на коэффициент ускорения)
16	Применение коэффициента ускорения (при выборе способа уменьшаемого остатка)	П. 35	При начислении амортизации применяется коэффициент ускорения, равный 2
17	Порядок погашения остатка стоимости объекта основных средств, образующегося в конце срока полезного использования (при выборе способа уменьшаемого остатка)	П. 35	В последние три месяца срока полезного использования общая формула расчета амортизации не применяется, но определяется разность между балансовой и ликвидационной стоимостью на начало месяца, которая ежемесячно в размере $1/3$ указанной разности начисляется как амортизация объекта. В последние месяцы срока полезного

использования, которые относятся к году, в котором заканчивается срок полезного использования (количество месяцев – n), общая формула расчета амортизации не применяется, но определяется разность между балансовой и ликвидационной стоимостью на начало года, которая ежемесячно в размере $1/n$ указанной разности начисляется как амортизация объекта.

За 12 месяцев до окончания срока полезного использования проводится тестирование разницы между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта с сопоставлением $1/12$ суммы разницы и суммой начисленной месячной амортизации, начисленной перед тестированием. Полагаясь на профессиональное суждение, бухгалтер определяет момент прекращения использования формулы для расчета суммы амортизации. Начисление амортизации с этого момента продолжается равномерно до окончания срока полезного использования

Раздел IV «Списание»

18	Порядок записей на счетах при списании объекта	П. 42–44	Отражение записей по списанию накопленной амортизации, накопленного обесценения, балансовой стоимости, накопленной дооценки и др. В случае возмездного выбытия производятся записи по отражению прочего дохода или прочего расхода
----	--	----------	--

Раздел V «Раскрытие информации в отчетности»

19	Критерии существенности информации для раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности	П. 45, 46	Информация об объектах подлежит раскрытию, если характеризующий ее показатель составляет не менее 10% от соответствующего релевантного показателя. Совокупность критериев для различной информации, подлежащей раскрытию
----	--	-----------	---

Раздел VI «Изменение учетной политики»

20	Порядок отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта	П. 48, 49, 51	Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения Стандарта отражаются ретроспективно. Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения Стандарта отражаются посредством единовременной корректировки балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с требованиями, установленными Стандартом. Последствия изменения учетной
----	---	---------------	--

политики в связи с началом применения Стандарта отражаются перспективно (для организации, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность)

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Люй Хунин. Конвергенция китайских стандартов бухгалтерского учета и отчетности с МСФО: особенности, проблемы, перспективы // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25. Вып. 1. С. 29–44. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.1.29>
2. Герасимова Н.В. Выбор амортизационной группы для ноутбуков и мониторов // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2022. № 1. С. 20–22.
3. Гетьман В.Г. Положения по бухгалтерскому учету основных средств нуждаются в изменениях // Учет. Анализ. Аудит. 2020. Т. 7. № 1. С. 42–48. URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-1-42-48>
4. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8. № 1. С. 48–61. URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61>
5. Дружиловская Э.С. Перспективы развития правил оценки основных средств в учете коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. № 15. С. 2–13.
6. Дружиловская Э.С. Развитие российских и международных подходов к оценке после признания основных средств в учете коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора: исторические аспекты и современный этап // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2021. № 4. С. 2–23.
7. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Мухамедзянов К.З., Хусаинова А.С. Развитие теоретических основ внутреннего контроля основных средств //

- Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. Вып. 9. С. 1017–1032.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.9.1017>
8. Копылова Е.К., Копылова Т.И. ФСБУ 6/2020: дискуссионные аспекты применения элементов амортизации основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. Вып. 5. С. 548–574.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.5.548>
9. Крутякова Т.Л. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. М.: АйСи Групп, 2021. 240 с.
10. Купрюшина О.М., Рахматулина Р.Р. Внедрение во внутрифирменные правила учета основных средств Федеральных стандартов бухгалтерского учета «Капитальные вложения» и «Основные средства» // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. Вып. 10. С. 1188–1204.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1188>
11. Серебрякова Т.Ю. О некоторых сложных вопросах бухгалтерского и налогового учета операций с основными средствами // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. Вып. 10. С. 1111–1123.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1111>
12. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Применение профессионального суждения в учете переоценки объектов основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2016. Т. 19. Вып. 19. С. 34–47.
URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=69738>

Информация о конфликте интересов

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

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Financial Accounting

ACCOUNTING POLICY OF ECONOMIC ENTITIES IN THE CONDITIONS OF APPLICATION OF FEDERAL ACCOUNTING STANDARD (FSBU) 6/2020 – FIXED ASSETS

Valentina A. SITNIKOVA ^{a,*},
Sofiya A. SITNIKOVA ^b

^a Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
vasitnikova@fa.ru
ORCID: not available

^b Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
sofia_sitnikova@mail.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 291/2022
Received 20 June 2022
Received in revised
form 30 June 2022
Accepted 12 July 2022
Available online
15 August 2022

JEL classification:
M41

Keywords: Federal
Accounting Standard
(FSBU) 6/2020 – *Fixed
Assets*, Property, Plant
and Equipment,
accounting policy,
accounting purposes

Abstract

Subject. This article discusses the development of the accounting policy provisions in accordance with the requirements of the Federal Accounting Standard (FSBU) 6/2020 – *Fixed Assets*, for the identification of fixed assets, their valuation, depreciation, write-off of objects from accounting, disclosure of information about fixed assets in accounting (financial) statements.

Objectives. The article aims to analyze the provisions of the Federal Accounting Standard (FSBU) 6/2020 – *Fixed Assets* in the context of its sections for the need for local regulation of certain issues of accounting for fixed assets, and develop options for internal regulations to include them in the accounting policy of an economic entity for the purpose of accounting for fixed assets.

Methods. For the study, we used the methods of analysis and synthesis, comparison, generalization, and modeling.

Results. The article identifies issues in respect of which local regulation is necessary on the basis of the requirements of the Federal Accounting Standard (FSBU) 6/2020 – *Fixed Assets*, and offers options for the provisions of the accounting policy in order to form information on fixed assets of economic entities.

Conclusions and Relevance. The article concludes that it is necessary to adapt the accounting policy of economic entities to the requirements of the Federal Accounting Standard (FSBU) 6/2020 – *Fixed Assets* in connection with the need for its mandatory application, starting with the accounting (financial) statements for 2022. The proposed recommendations may be useful for further research on the formation of information on fixed assets of economic entities and for practical application by economic entities in drawing up the provisions of accounting policy for the purpose of fixed assets accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Sitnikova V.A., Sitnikova S.A. Accounting Policy of Economic Entities in the Conditions of Application of Federal Accounting Standard (FSBU) 6/2020 – Fixed Assets. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 8, pp. 925–946.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.8.925>

References

1. Lyu Hongying. [Convergence of Chinese Accounting and Reporting Standards with IFRS: Particularities, challenges, and prospects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 1, pp. 29–44. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.1.29>
2. Gerasimova N.V. [Choosing a depreciation group for laptops and monitors]. *Uslugi svyazi: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie*, 2022, no. 1, pp. 20–22. (In Russ.)
3. Get'man V.G. [Rules of fixed assets accounting should be changed]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2020, vol. 7, no. 1, pp. 42–48. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-1-42-48>
4. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. [FAS 6/2020: Resolved issues of accounting for Property, Plant and Equipment and ongoing controversial aspects]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2021, vol. 8, no. 1, pp. 48–61. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61>
5. Druzhilovskaya E.S. [Prospects for the development of rules for the valuation of fixed assets in the accounting of commercial and non-profit organizations of the non-governmental sector]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2020, no. 15, pp. 2–13. (In Russ.)
6. Druzhilovskaya E.S. [Development of Russian and international approaches to valuation after the recognition of fixed assets in the accounting of commercial and non-profit organizations of the non-governmental sector: historical aspects and the current stage]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2021, no. 4, pp. 2–23. (In Russ.)
7. Klychova G.S., Zakirova A.R., Mukhamedzyanov K.Z., Khusainova A.S. [Unfolding the theoretical principles of the internal control of fixed assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021,

vol. 24, iss. 9, pp. 1017–1032. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.9.1017>

8. Kopylova E.K., Kopylova T.I. [Federal Accounting Standard 6/2020: Disputable issues of using some aspects of depreciation of fixed assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 5, pp. 548–574. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.5.548>
9. Krutyakova T.L. *Osnovnye sredstva: bukhgalterskii i nalogovyi uchet* [Fixed assets: Accounting and tax accounting]. Moscow, AiSi Grupp Publ., 2021, 240 p.
10. Kupryushina O.M., Rakhmatulina R.R. [Implementation of Federal Accounting Standards – Capital Investments and Fixed Assets – in the internal rules of accounting for fixed assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 10, pp. 1188–1204. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1188>
11. Serebryakova T.Yu. [To some complex aspects of financial and tax accounting for transactions with fixed assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 10, pp. 1111–1123. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1111>
12. Tuyakova Z.S., Satalkina E.V. [Professional judgment as part of accounting for revaluation of fixed assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, vol. 19, iss. 19, pp. 34–47. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=69738> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

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