

IFRS 16 «АРЕНДА»: ОСНОВНЫЕ ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ**А. В. Кадочникова**Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия
e-mail: kadochnikovaanna@yandex.ru

Аннотация. Аренда в последние годы приобретает всё большую значимость. Зачастую международные представители бизнеса, а иногда и целые отрасли, делают выбор в пользу аренды, отказываясь от покупки крупных и дорогостоящих активов. К таким отраслям можно отнести компании розничной торговли, авиакомпании, здравоохранение, телекоммуникации, транспорт, логистику и др. Данные представители бизнеса в силу специфики своей деятельности предпочитают аренду крупнейших активов её приобретению.

Международный стандарт финансовой отчетности аренды IFRS 16 «Аренда», будучи опубликованным 13 января 2016 года, впервые в обязательном порядке начал применяться организациями при составлении отчетности за 2019 год. Данный стандарт представляет собой рекомендации по отражению в финансовой отчетности организаций информации об объектах, которые были переданы либо получены в аренду. Методика отражения аренды в отчетности зачастую становилась предметом дискуссий в профессиональных кругах. Недовольство положениями действующего ранее IAS 17 «Аренда» со стороны представителей бизнеса, аналитиков, ученых и иных пользователей спровоцировало разработку и последующее принятие IFRS 16 «Аренда». В статье исследованы основные предпосылки и причины разработки новых положений, ставших в дальнейшем основой для действующего международного стандарта по учету аренды. Целью работы является выявление основных негативных последствий применения IAS 17 «Аренда», главных причин разработки положений IFRS 16 «Аренда», действующего на сегодняшний день. Анализ причин возникновения данного стандарта и зарубежного опыта его использования поможет оценить последствия применения его российского аналога ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: проанализировать возможность решения основных вопросов, возникающих у внешних и внутренних пользователей финансовой информации, и определить, какое влияние новый отечественный стандарт по учету аренды оказывает на достоверность и сопоставимость финансовой отчетности, финансовое состояние и результаты деятельности российских компаний, что представляет собой научную ценность. В ходе исследования применялись такие общенаучные методы познания, как сравнительный анализ, обобщение теоретического и фактического материала.

Было выявлено, что применение компаниями IAS 17 «Аренда» оказывало негативное влияние на точность и прозрачность составляемой компаниями отчетности, что спровоцировало недовольство со стороны инвесторов, аналитиков и иных пользователей. Автором приведены основные причины изменения действующей ранее модели учета аренды и дальнейшей разработки IFRS 16 «Аренда».

Ключевые слова: МСФО, аренда, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, транспарентность.

Для цитирования: Кадочникова А. В. IFRS 16 «Аренда»: основные причины возникновения // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2022. – № 5. – С. 31–36, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-5-31>.

IFRS 16 «RENT»: THE MAIN CAUSES OF OCCURANCE**A. V. Kadochnikova**Perm State National Research University, Perm, Russia
e-mail: kadochnikovaanna@yandex.ru

Abstract. Renting has become increasingly important in recent years. Often, international business representatives, and sometimes entire industries, opt for leasing, refusing to purchase large and expensive assets. Such industries include retail companies, airlines, healthcare, telecommunications, transport, logistics, etc. These business representatives, due to the specifics of their activities, prefer leasing the largest assets to acquiring them.

IFRS 16 Leases, published on January 13, 2016, became mandatory for the first time when reporting for 2019 by entities. This standard is a recommendation for the reflection in the financial statements of organizations of information about objects that have been transferred or received on lease. The methodology for reflecting leases in financial statements has often become the subject of discussion in professional circles. Dissatisfaction with the pro-

visions of the earlier IAS 17 “Leases” on the part of business representatives, analysts, scientists and other users provoked the development and subsequent adoption of IFRS 16 “Leases”. The article explores the main prerequisites and reasons for the development of new provisions, which later became the basis for the current international standard for accounting for leases. The purpose of the work is to identify the main negative consequences of the application of IAS 17 “Lease”, the main reasons for the development of the provisions of IFRS 16 “Lease”, which is in force today. An analysis of the reasons for the emergence of this standard and foreign experience in its use will help to assess the consequences of applying its Russian counterpart FSBU 25/2018 “Lease Accounting”: to analyze the possibility of solving the main issues that arise for external and internal users of financial information, and to determine the impact of the new domestic standard lease accounting has an impact on the reliability and comparability of financial statements, the financial condition and performance of Russian companies, which is of scientific value. In the course of the study, such general scientific methods of cognition as comparative analysis, generalization of theoretical and factual material were used.

It was found that the application of IAS 17 “Lease” by companies had a negative impact on the accuracy and transparency of reporting compiled by companies, which provoked dissatisfaction on the part of investors, analysts and other users. The author gives the main reasons for changing the previously existing lease accounting model and further development of IFRS 16 “Leases”.

Key words: IFRS, rent, accounting, financial reporting, transparency.

Cite as: Kadochnikova, A. V. (2022) [IFRS 16 «Rent»: the main causes of occurrence]. *Intellect. Innovacii. Investicii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 5, pp. 31–36, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-5-31>.

Введение

В последнее время аренда приобретает всё большую важность для представителей бизнеса. Благодаря аренде компании получают возможность использовать в своей деятельности те объекты, приобрести которые на праве собственности они не имеют финансовой возможности. Именно поэтому организации всё чаще сталкиваются с проблемами отражения последствий подобных хозяйственных операций в своей финансовой отчетности.

В 2018 году в РФ был представлен новый, разработанный в соответствии с выбранным и описанным в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, направлением развития отечественного учета в сторону сближения с Международными стандартами финансовой отчетности ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», который закрепил в себе основные правила отражения арендных операций. В связи с этим на сегодняшний день существует острая необходимость в оценке влияния нового стандарта на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку новые требования, которые с 2022 г. в РФ стали обязательными для применения, значительно отличаются от существовавших до выхода стандарта правил. Таким образом, становится целесообразным подробное изучение основных причин появления международного стандарта IFRS 16 «Аренда».

Отражение аренды в отчетности зачастую становилось предметом дискуссий в профессиональных кругах.

Так, принятый в 1984 г. IAS 17 «Аренда»¹ с годами всё чаще подвергался критике со стороны ученых (например, К. Л. Райтер в 1998 г. [13]), профессионально-общественных организаций (АИСПА в 1994 г.²) и экспертов (В. Битти и др. в 2006 г. [7]). Подобное недовольство было вызвано рядом веских причин, которые описываются в работах зарубежных ученых-экономистов, занимающихся изучением МСФО. Разберемся с основными из них.

Обоснование необходимости в разработке IFRS 16 «Аренда»

Одной из основных причин разработки новых положений, ставших в дальнейшем основой для нового IFRS 16 «Аренда»³, стали недостаточная прозрачность (транспарентность) финансово-отчетных данных и сопоставимость получаемой учетно-отчетной информации. Так, Мариан Сакарин в работе «МСФО 16 «Аренда» – последствия для финансовой отчетности и финансовых показателей» [14] отмечает, что существовавшая до 2018 года система отражения аренды не позволяла раскрывать в отчете о финансовом положении полную картину. Арендванные активы, находившиеся под контролем компании и используемые в текущей деятельности, наряду с обязательствами, связанными с договорами аренды, учитывались в составе операционной аренды и отражались исключительно в примечаниях. В результате этого, информации, имеющейся в отчетах организаций, в части балансовых показателей, становилось недостаточно для принятия инвесторами

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда», введен приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н.

² AICPA. Improving Business Reporting - a Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors. Comprehensive Report. 1994. Pp. 1–140.

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», введен приказом Минфина РФ от 11.07.2016 № 111н.

и аналитиками решений, что вынуждало их самостоятельно корректировать некоторые элементы отчета о финансовом положении, добиваясь максимально возможной достоверности и сопоставимости данных между исследуемыми предприятиями. Однако получаемые в итоге данные также были далеки от действительности, поскольку зачастую пользователи не учитывали, что обязательства по финансовой аренде раскрывались в отчетности по дисконтированной стоимости, а обязательства по операционной аренде, отражаемые в примечаниях, дисконтированию не подвергались. Таким образом, имеющаяся задолженность неоправданно завышалась [1]. Таким образом, из-за ограниченной информации, содержащейся в примечаниях, многие пользователи применяли методы аппроксимации для оценки общего кредитного плеча и капитала, задействованного в операциях, в то время как другие пользователи не смогли внести коррективы совсем. Эти различные подходы создавали асимметричную информацию в реалиях того времени. Для решения данной проблемы Советом по МСФО было выдвинуто предложение раскрывать в отчете о финансовом положении и финансовую, и операционную аренду, что позднее было закреплено в новом международном стандарте, пришедшем на смену IAS 17, – IFRS 16.

Вторым сигналом, указывающим на необходимость разработки нового стандарта, стало злоупотребление со стороны компаний преимуществами операционной аренды, что было описано в работах Дж. Дюка [10], Х. Моралес-Диас и К. Самора-Рамирес [12]. Арендаторы структурировали крупные договоры, после чего приравнивали их к операционной аренде. Таким образом, прикрываясь правилами IAS 17, компании десятилетиями активно «прятали» как крупные арендованные активы, так и значи-

тельные обязательства в примечаниях к отчетности. Ученые К. Корнаджа, Л. Франзен и Т. Симин [8] провели в 2011 г. масштабное исследование и подтвердили данный факт: было выяснено, что доля операционной аренды, используемой корпорациями США в качестве финансирования с фиксированной стоимостью, выросла с 1980 г. по 2007 г. на 745%, а аренда капитала, которая относилась к финансовой и отражалась в отчете о финансовом положении, сократилась вдвое. Другими словами, аренда, которую можно было рассматривать как источник финансирования в том числе в составе заемного капитала, могла попросту не отражаться в отчете о финансовом положении, что всё больше указывало на несовершенство IAS 17 [2]. Варианты получения компаний нового актива до вступления в силу IFRS 16 отражены на рис. 1. Подобные «манипуляции» вызывали у аналитиков трудности при проведении финансового и сравнительного анализа показателей финансовой отчетности [5]. Отсутствие на балансе ряда арендованных активов вводило в заблуждение пользователей относительно долгосрочной платежеспособности организации, то есть давало ложное представление о её финансовом состоянии. В результате вышеизложенного, инвесторы, кредиторы, клиенты, поставщики, сотрудники и иные заинтересованные лица делали выводы и принимали решения на основе нерелевантной финансовой информации, неправильно оценивая возникающие у них риски. Компании же, в свою очередь, в это время могли извлекать выгоду из своей асимметричной информации об арендных контрактах [9]. Существование подобных ситуаций всё больше обостряло необходимость в доработке существующего стандарта по учету аренды.



Рисунок 1. Варианты получения компанией нового актива до применения IFRS 16 «Аренда»

Источник: составлено автором

Одной из причин замены IAS 17 новым IFRS 16 также является несовершенство формулировок первого, что было рассмотрено в работе ученых М. Сигал и Ж. Найк [15]. Ярким примером явилось отсутствие в IAS 17 точных критериев отнесения аренды к операционной, которая, в свою очередь, рассматривалась в стандарте лишь в качестве всех тех арендных операций, которые компания не смогла отнести к финансовой аренде [6]. Можно сказать, что стандарт содержал иерархию видов аренды и ставил финансовую выше операционной, чего по определению быть не должно.

В дополнение к указанным выше проблемам, существовавшим в учете аренды, также можно отнести и превалирование политического аспекта над экономическим, при этом первый присутствует во всех социальных явлениях, включая разработку новых наднациональных стандартов. По мнению ученых Х. Кабир и А. Рахман [11], именно политика сыграла одну из решающих ролей в разработке нового IFRS 16: Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB) активно пытался повлиять на результат принятия стандартов и укрепить свою легитимность в качестве нормотворческого органа, основываясь на поддержке национальных юрисдикций и регулирующих органов. Пытаясь решить возникающие на тот момент к стандартам вопросы, СМСФО (далее – Совет) повышал свое влияние и улучшал репутацию в профессиональных кругах [4].

Указанные выше дискуссионные аспекты IAS 17 и возникающие вокруг него споры подготовили ответственность к переменам и сделали необходимым и ожидаемым принятие нового IFRS 16 «Аренда».

Принятие новой модели учета аренды

Первое предложение в рамках реформы модели учета аренды было опубликовано Советом в 2010 году, а в 2013 оно было заменено новым пересмотренным проектом. На протяжении всего процесса создания нового стандарта наблюдалось существенное противодействие указанным изменениям: многие ставили под сомнение преимущества отражения всех договоров аренды на балансе [3]. В 2010 г. ряд испанских компаний, получив поддержку Министерства экономики Испании и части Европейской комиссии, лоббировали против инициатив СМСФО, чтобы избежать изменений в учете арендных операций [12]. Эти компании утверждали, что в условиях общего экономического кризиса увеличение балансовой задолженности приведет к снижению рейтингов и увеличению затрат, а также негативно повлияет на уровень инвестиций. Несмотря на все

эти аргументы, советы директоров крупных мировых компаний пришли к выводу, что преимущества новой модели для инвесторов и пользователей финансовой информации перевешивают затраты по внедрению нового стандарта в учетно-хозяйственный оборот. В результате вышеизложенного, в январе 2016 г. был выпущен итоговый вариант IFRS 16 «Аренда» с длительным периодом до обязательного первого применения, чтобы позволить как составителям финансовой отчетности, так и пользователям адаптироваться к новой модели⁴.

Заключение

Таким образом, основными причинами разработки новых положений, ставших основой для IFRS 16, стали недостаточная прозрачность (транспарентность) и сопоставимость получаемой учетно-отчетной информации, злоупотребления со стороны компаний преимуществами операционной аренды, несовершенство формулировок и политический аспект, который присутствует во всех социальных явлениях, включая разработку новых наднациональных стандартов. Указанные выше дискуссионные аспекты IAS 17 и возникающие вокруг него споры подготовили общественность к переменам и сделали необходимым и ожидаемым принятие нового IFRS 16 «Аренда».

Проведенный ранее анализ текстов IFRS 16 и ФСБУ 25/2018, а также их детальное сравнение [1], позволяет сделать следующий вывод: текст федерального стандарта является значительно сокращенным и частично измененным содержанием международного стандарта. Так, при создании ФСБУ, разработчики выделили наиболее важные для российской системы бухгалтерского учета аспекты международного стандарта, изменили их в соответствии с требованиями законодательства РФ в сфере бухгалтерского учета и составления отчетности и изложили их языком, наиболее понятным отечественному бухгалтеру. Данная информация позволяет нам использовать результаты применения IFRS 16 «Аренда» для целей определения влияния нового ФСБУ 25/2018 «Аренда» на результаты деятельности российских организаций.

Таким образом, отраженные в учете в соответствии с требованиями нового отечественного стандарта активы и обязательства сделают получаемую по итогам работы отчетность наиболее отвечающей действительности, поскольку представят собой те события хозяйственной жизни организации, которые ранее были скрыты от глаз внешних пользователей. В связи с этим составляемая компаниями отчетность станет более сопоставимой, прозрачной и достоверной, что, в свою очередь,

⁴ Официальный сайт Фонда СМСФО (IASB). URL: <https://www.ifs.org/> (дата обращения: 16.12.2021).

может повлиять на принимаемые руководством компании управленческие решения, имидж организации во внешней среде и её дальнейшую жизнедеятельность в целом.

Литература

1. Городилов М. А., Кадочникова А. В. Развитие теории и методики бухгалтерского учета аренды в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: монография – Пермский государственный национальный исследовательский университет. – Пермь. – 2020. – 147 с.
2. Еремкина Д. А. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16: изменение стандарта по учету аренды // Формирование финансово-экономических условий инновационного развития: сборник статей Международной научно-практической конференции, Екатеринбург, 15 окт. 2018 г. Уфа: АЭТЕРНА, 2018. – С. 20–24.
3. Житлухина О. Г., Ракутько С. Ю., Селезнева Е. Ю. Этапы становления МСФО: зарубежная практика // Международный научно-исследовательский журнал. – 2017. – № 3–2(57). – С. 69–73. – <https://doi.org/10.23670/IRJ.2017.57.107>.
4. Кадочникова А. В. Философия бухгалтерского учета в России: роль МСФО в становлении этических ценностей бухгалтера // Вестник Волжского университета им. В. Н. Татищева. – 2021. – Том 2. № 3(48). – С. 123–132. – https://doi.org/10.51965/2076-7919_2021_2_3_123.
5. Лытнева Н. А., Парушина Н. В., Попова О. А. Оценка финансового состояния организации на основе показателей бухгалтерской отчетности // Естественно-гуманитарные исследования. – 2020. – № 27 (1). – С. 279–285. – <https://doi.org/10.24411/2309-4788-2020-00048>.
6. Шинкарева О. В. Влияние стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» на финансовые показатели компании // Вестник Московского городского педагогического университета. – 2018. – № 2 (16). – С. 54–66.
7. Beattie V., Goodacre A., Thomson S. J. (2006) International lease-accounting reform and economic consequences: The views of U.K. users and preparers, *International Journal of Accounting*. – № 41(1). – Pp. 75–103. – <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2005.12.003>.
8. Cornaggia K. R., Franzen L., Simin T. T. (July, 2011) Manipulating the Balance Sheet? Implications of Off-Balance-Sheet Lease Financing, *SSRN Electronic Journal*, pp. 1–62, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1659366>.
9. Cumming Chetty Carley, Galt Harold. (2021) Implementation Impact of IFRS 16: Leases on JSE Listed Technology and Telecommunication Companies: Using a Constructive Capitalization Model. *Journal of Accounting Management*. Vol. 11. № 1, pp. 58–73, <https://doi.org/10.13140/RG.2.2.11733.04322>.
10. Duke J. C., Hsieh S. J., Su Y. (2009) Operating and synthetic leases: Exploiting financial benefits in the post-Enron era, *Advances in Accounting*. № 25(1), pp. 28–39, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.03.001>.
11. Kabir Humayun, Rahman Asheq. (2018) How does the IASB Use the Conceptual Framework in Developing IFRSs? An Examination of the Development of IFRS 16 Leases. *Journal of Financial Reporting*. № 3(1), pp. 93–116, <https://doi.org/10.2308/jfir-52232>.
12. Morales-Díaz Jose, Zamora-Ramírez Constanancio. (2018) IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities' decisions on financial statements. *AESTIMATIO, THE IEB INTERNATIONAL JOURNAL OF FINANCE*. № 17. Pp. 60–97, <https://doi.org/10.5605/IEB.17.4>.
13. Reither C. L. (1998) What are the best and the worst accounting standards? *Accounting Horizons*. № 12(3), pp. 283–292.
14. Sacarin Marian. (2017) IFRS 16 «Leases» consequences on the financial statements and financial indicators. *The Audit Financiar journal*. № 15. P. 114, <https://doi.org/10.20869/AUDITF/2017/145/114>.
15. Segal Milton, Naik Genevieve. (2019) The expected impact of the implementation of International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 – Leases. *Journal of Economic and Financial Sciences*. № 12(1), <https://doi.org/10.4102/jef.v12i1.207>.

References

1. Gorodilov, M. A., Kadochnikova, A. V. (2020) Razvitiye teorii i metodiki bukhgalterskogo ucheta arendy v sootvetstviy s Mezhdunarodnymi standartami finansovoy otchetnosti [Development of the theory and methodology of lease accounting in accordance with International Financial Reporting Standards]. Perm State National Research University. 147 p.
2. Eremkina, D. A. (2018) [International Financial Reporting Standard (IFRS) 16: changing the rental accounting standard]. *Permskiy gosudarstvennyy natsional'nyy issledovatel'skiy universitet* [Formation of financial and economic conditions for innovative development]. pp. 20–24. (In Russ.).
3. Zhitluhina, O. G. (2017) [Stages of formation of IFRS: foreign practice]. *Mezhdunarodnyy nauchno-issledovatel'skiy zhurnal* [International Research Journal]. Vol. 3–2(57), pp. 69–73. – <https://doi.org/10.23670/IRJ.2017.57.107>.

4. Kadochnikova, A. V. (2021) [Philosophy of accounting in Russia: the role of IFRS in the formation of ethical values of an accountant]. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva* [Bulletin of the Volga University. V. N. Tatishchev]. Vol. 2. № 3(48), pp. 123–132. – https://doi.org/10.51965/2076-7919_2021_2_3_123.
5. Lytneva, N. A., Parushina, N. V., Popova, O. A. (2020) [Evaluation of the financial condition of the organization on the basis of indicators of financial statements]. *Yestestvenno-gumanitarnyye issledovaniya* [Natural-humanitarian research]. Vol. 27 (1), pp. 279–285. – <https://doi.org/10.24411/2309-4788-2020-00048>. (In Russ.).
6. Shinkareva, O. V. (2018) [Influence of IFRS 16 “Lease” on the financial performance of the company]. *Vestnik Moskovskogo gorodskogo pedagogicheskogo universiteta* [Bulletin of the Moscow City Pedagogical University]. Vol. 2 (16), pp. 54–66. (In Russ.).
7. Beattie, V., Goodacre, A., Thomson, S. J. (2006) International lease-accounting reform and economic consequences: The views of U.K. users and preparers. *International Journal of Accounting*. Vol. 41(1), pp. 75–103, <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2005.12.003>. (In Engl.).
8. Cornaggia, K. R., Franzen, L., Simin, T. T. (2011) Manipulating the Balance Sheet? Implications of Off-Balance-Sheet Lease Financing, *SSRN Electronic Journal*, pp. 1–62, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1659366>. (In Engl.).
9. Cumming Chetty Carley, Galt Harold. (2021) Implementation Impact of IFRS 16: Leases on JSE Listed Technology and Telecommunication Companies: Using a Constructive Capitalization Model. Vol. 11. № 1, pp. 58–73, <https://doi.org/10.13140/RG.2.2.11733.04322>. (In Engl.).
10. Duke, J. C., Hsieh, S. J., Su, Y. (2009) Operating and synthetic leases: Exploiting financial benefits in the post-Enron era. *Advances in Accounting*. Vol. 25(1), pp. 28–39, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.03.001>.
11. Kabir Humayun, Rahman Asheq (2018) How does the IASB Use the Conceptual Framework in Developing IFRSs? An Examination of the Development of IFRS 16 Leases. *Journal of Financial Reporting*. Vol. 3(1), pp. 93–116, <https://doi.org/10.2308/jfir-52232>. (In Engl.).
12. Morales-Díaz Jose, Zamora-Ramírez Constancio (2018) IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities’ decisions on financial statements. *AESTIMATIO, THE IEB INTERNATIONAL JOURNAL OF FINANCE*. Vol.17, pp. 60–97, <https://doi.org/10.5605/IEB.17.4>. (In Engl.).
13. Reither, C. L. (1998) What are the best and the worst accounting standards? *Accounting Horizons*. Vol. 12(3), pp. 283–292. (In Engl.).
14. Sacarin Marian (2017) IFRS 16 «Leases» consequences on the financial statements and financial indicators. *Audit Financiar*. Vol. 15, pp. 114, <https://doi.org/10.20869/AUDITF/2017/145/114>. (In Engl.).
15. Segal Milton, Naik Genevieve (2019) The expected impact of the implementation of International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 – Leases. *Journal of Economic and Financial Sciences*. Vol. 12(1), <https://doi.org/10.4102/jef.v12i1.207>.

Информация об авторе:

Анна Владимировна Кадочникова, аспирант, научная специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика, ассистент кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

ORCID ID: 0000-0002-2047-5674, **SPIN-код:** 4363-4971

e-mail: kadochnikovaanna@yandex.ru

Статья поступила в редакцию: 16.03.2022; принята в печать: 19.08.2022.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

Information about the author:

Anna Vladimirovna Kadochnikova, postgraduate student, scientific specialty 08.00.12 Accounting, statistics, assistant of the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Perm State National Research University, Perm, Russia

ORCID ID: 0000-0002-2047-5674, **SPIN code:** 4363-4971

e-mail: kadochnikovaanna@yandex.ru

The paper was submitted: 16.03.2022.

Accepted for publication: 19.08.2022.

The author has read and approved the final manuscript.