

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ МЕЖДУНАРОДНОГО УЧЕТА ОПЫТНЫХ ОБРАЗЦОВ, МАКЕТОВ, СОЗДАНЫХ ПО ДОГОВОРУ НА НИОКР

И. Г. Новоселова

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова,
Москва, Россия

В статье исследуются действующие положения в области учета материальных объектов, созданных при выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, и обосновывается необходимость их отражения по нормам и требованиям, содержащимся в международных стандартах финансовой отчетности. Автором рассмотрены актуальные проблемы учета международного законодательства, аналогичные проблемам, возникающим в российском законодательстве, с целью обсуждения, обмена опытом, выработки единых подходов к учету хозяйственных операций, устранения различного толкования. Наиболее важными обсуждаемыми вопросами в настоящее время являются противоречия, возникающие при учете материальных объектов, созданных в ходе выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР), при их дальнейшем использовании, а также состав расходов на исследования и экспериментальные разработки. Приводятся законодательные нормы США по учету экспериментальных моделей, а также конкретные примеры по учету расходов на исследования и разработки в США. Даны конкретные предложения по отражению операций в соответствии с международными стандартами.

Ключевые слова: внеоборотные активы, нематериальные активы, основные средства, учет опытных образцов, учет макетов, учет научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

ACUTE ISSUES OF INTERNATIONAL RECORDING OF PILOT PATTERNS AND MODELS MADE UNDER THE CONTRACT FOR RESEARCH AND DEVELOPMENT WORK

Inna G. Novoselova

Plekhanov Russian University of Economics,
Moscow, Russia

The article studies the effective provisions in the field of recording material objects made during execution of research and development work and grounds the necessity to fix them according to norms and requirements included in the international standards of finance accounting. The author investigates the acute problems of taking into account the international legislation similar to problems arising in Russian legislation in order to discuss, share experience, elaborate common approaches to recording of economic operations and eliminating of different interpretations. The most important today are the contradictions arising during recording material objects made during execution of research and development work, during their further use, as well as the structure of expenses on research and experimental developments. Legislative norms adopted in the USA dealing with recording of pilot models are given and concrete examples connected with recording expenses on research and development are provided. Proposals for showing operations in accordance with international standards are put forward.

Keywords: non-working assets, intangible assets, fixed funds, recording pilot models, registration of patterns, recording of research and development work.

В соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (с изменениями от 23 мая 2016 г.) экспериментальные разработки – деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или практического опыта, и направлена на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

Неотъемлемой частью договора на выполнение НИОКР (совокупность НИР и ОКР) является создание материальных объектов. Так, макеты создаются по договору на выполнение научно-исследовательских работ (НИР), а по договору на выполнение опытно-конструкторских работ (ОКР) создаются опытные образцы [5].

На практике организации сталкиваются с ситуацией, когда после окончания договора на НИОКР материальные объекты, созданные за период выполнения НИОКР, продолжают использоваться в иных целях, других исследованиях, с другим назначением. Вместе с тем учитывая, что работы уже завершены, использование созданных материальных объектов (далее – опытные образцы) не может оказывать влияние на ранее законченные проведенные исследования. Однако многие авторы выражают мнение, что конечный результат НИОКР зависит от последующего использования/неиспользования опытных образцов, созданных при выполнении договора на НИОКР [4].

В России на сегодняшний день не существует однозначной позиции по отражению в бухгалтерском учете опытных образцов, созданных по договору на НИОКР. Некоторые предприятия ставят их на балансовый учет в зависимости от дальнейшего использования/неиспользования, например, в качестве основного средства. Иные предприятия изначально заменяют договор на разработки (ОКР) договорами на исследования (НИР) во избежание дальнейшего

учета опытных образцов. А прочие организации стараются сдать созданные объекты в аренду, при которой организация-заказчик после окончания выполнения НИОКР обязывает научную организацию-исполнителя или эксплуатирующую организацию уплачивать арендную плату из расчета полной стоимости договора на НИОКР.

По-разному трактуют в российском законодательстве и отражение опытных образцов, созданных по договору на НИОКР, в бюджетной и коммерческой сферах [1]. Разные выходы из сложившейся ситуации организации самостоятельно находят для себя из-за неопределенности и неоднозначности толкования в российском законодательстве. Вследствие этого особую актуальность приобретает международный опыт по данному вопросу.

Аналогичная ситуация возникла в США, в связи с чем в июле 2014 г. в законодательство США были внесены уточнения (уведомление о публичных слушаниях было опубликовано в Федеральном регистре 78 ФР 547896) к документам, регулирующим работу с прототипами, используемыми в исследованиях, и определен термин «экспериментальная модель». Согласно этим уточнениям расходы по созданию экспериментальной модели входят в перечень расходов на исследования или экспериментальные разработки.

Понятие экспериментальной модели аналогично понятию прототипа (опытного образца) опытно-конструкторских разработок (ОКР) в российских регулирующих документах. В переводе эти уточнения звучат следующим образом: «Экспериментальная модель – это любое представление или модель продукта, которая создается для оценки и устранения неопределенности в отношении продукта во время разработки или совершенствования продукта. Термин включает полнофункциональное представление или модель продукта или компонента продукта» [3]. В российском законодательстве подобного уточнения нет, хотя проблема отражения в учете существует.

Также однозначная позиция определена международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), в которых указано, что «несмотря на то, что деятельность (исследования и разработки) может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, прототип), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, то есть заключенным в активе знаний» (п. 5 МСФО 38)¹.

Международные стандарты финансовой отчетности содержат принципы бухучета более высокого уровня, чем национальные стандарты США. По сравнению с МСФО стандарты США более детальные, содержат ряд собственных правил учета, основаны на установлении конкретного порядка отражения операций, а не на общих принципах, ориентированы больше на организацию ведения учета, чем на правила отражения учетных объектов в отчетности, содержат много практических примеров.

В связи с этим для однозначного понимания сути проблемы, выработки позиции отражения хозяйственных операций по данному вопросу и закрепления ее в российских национальных стандартах помимо общего принципа МСФО необходимо более подробно ознакомиться с международным опытом.

Рассмотрим изменения законодательства США на конкретных примерах².

Пример 1. Новая экспериментальная модель (опытный образец).

Предприятие *U* занимается производством и продажей индивидуальных машин для проектирования и производства машины для соответствия спецификациям заказчика. Поскольку *U* никогда не проектировало машину с этими спецификациями, оно не уверено относительно соответ-

ствующей конструкции машины и, в частности, могут ли быть спроектированы и интегрированы функциональные машины. Предприятие несет расходы в общей сложности на сумму 31 тыс. долларов по проекту. Из этой суммы оно берет на себя расходы в размере 10 тыс. долларов на материалы и рабочую силу для производства модели, а также 1 тыс. долларов на проверку, могут ли определенные функции быть интегрированы в конструкцию машины. Эти расходы в размере 11 тыс. долларов представляют собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. После устранения неопределенности *U* берет 20 тыс. долларов для производства машины для продажи клиенту на основе соответствующего дизайна. Модель, созданная и используемая для оценки и устранения неопределенности, является экспериментальной. Таким образом, расходы, понесенные для производства модели (10 тыс. долларов) и при проведении проектных испытаний (1 тыс. долларов), квалифицируются как расходы на исследования или экспериментальные разработки. Но к этим расходам не относятся 20 тыс. долларов, понесенные *U* при производстве машины для продажи клиенту на соответствующий дизайн, относящийся к издержкам производства.

Пример 2. Редизайн компонентов продукта. Переконфигурация.

Оставим те же факты, что и в примере 1, за исключением того, что во время проверки контроля качества машины компонент устройства не работает из-за неправильной конструкции компонента. Предприятие *U* также требует дополнительных 8 тыс. долларов (включая проверку дизайна) для перенастройки дизайна компонента. Эти расходы представляют собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. После устранения неопределенности относительно соответствующего дизайна компонента *U* получает дополнительные 2 тыс. долларов за его производство. Переконфигурированный компонент, создан-

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы». Введен в действие Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н (с изменениями от 27 июня 2016 г. № 98н).

² URL: <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2014-07-21/pdf/2014-16956.pdf>

ный и используемый для оценки и устранения неопределенности в отношении компонента, является экспериментальной моделью. Поэтому в дополнение к 11 тыс. долларов расходов на исследования и разработки, которые ранее были понесены, добавляются расходы в размере 8 тыс. долларов, понесенные в ходе проектной деятельности для создания соответствующей конструкции компонента и квалифицирующиеся как расходы на исследования или экспериментальные разработки. Однако это не относится к дополнительным расходам в размере 2 тыс. долларов для производства после устранения неопределенности перепроектированного компонента на основе соответствующей конструкции или до 20 тыс. долларов, ранее возникшим для производства машины (относящимся к издержкам производства).

Пример 3. Несколько экспериментальных моделей.

Предприятие *V* является производителем, который разрабатывает новый продукт. Он берет 5 тыс. долларов на производство ряда моделей продукта, которые будут использоваться при тестировании соответствующей конструкции до того, как продукт будет серийно выпускаться для продажи. Расходы в размере 5 тыс. долларов представляют собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. Для проверки конструкции в различных средах (воздействие экстремального тепла, воздействие экстремальных холодов, погружений и вибрации) необходимо несколько моделей. В некоторых случаях *V* использует более одной модели для тестирования в конкретной среде. По завершении нескольких лет тестирования *V* заключает контракт на продажу одной из моделей заказчику и использует другую модель в своей торговле или бизнесе. Остальные модели оказались неработоспособными в результате процесса тестирования. Поскольку *V* создала модели для устранения неопределенности в отношении соответствующей конструкции продукта, модели являются эксперименталь-

ными образцами. Таким образом, 5 тыс. долларов, которые *V* понесло при производстве моделей, квалифицируются как расходы на исследования или экспериментальные разработки, а конечное использование не имеет значения.

Пример 4. Разработка нового компонента для встраивания в новый продукт. Экспериментальная модель.

Предприятие *W* хочет улучшить машину для использования в своей торговле или бизнесе и берет 20 тыс. долларов на разработку нового компонента для машины. Эта сумма приходится на инженерные работы и материалы для создания модели нового компонента, которая используется для устранения неопределенности в отношении разработки нового компонента для машины. Расходы в размере 20 тыс. долларов представляют собой исследовательские и экспериментальные затраты в экспериментальном или лабораторном смысле. После того как предприятие завершает свои исследования и эксперименты над новым компонентом, оно требует 10 тыс. долларов за материалы и труд для производства компонента и встраивания его в машину. Модель, созданная и используемая для оценки и устранения неопределенности в отношении нового компонента, является экспериментальной. Таким образом, расходы в размере 20 тыс. долларов, понесенные для производства модели и устранения неопределенности в отношении разработки нового компонента, квалифицируются как расходы на исследования или экспериментальные разработки. Но к их числу не относятся издержки на производство компонента в размере 10 тыс. долларов, поскольку эти расходы не были понесены для исследований и экспериментов.

Пример 5. Определение экспериментальной модели.

Предприятие *X* является производителем воздушных судов. Оно исследует и разрабатывает новый экспериментальный самолет, который может взлетать и приземляться вертикально. Для разработки

или улучшения продукта и испытания соответствующей конструкции экспериментального самолета *X* производит рабочий самолет стоимостью 5 млн долларов. Эти расходы представляют собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. Позднее *X* продает самолет. Поскольку предприятие произвело самолет для устранения неопределенности в отношении соответствующей конструкции изделия во время разработки экспериментального образца, самолет является экспериментальной моделью. Таким образом, расходы в размере 5 млн долларов, понесенные при производстве воздушных судов, квалифицируются как расходы на исследования или экспериментальные разработки. Кроме того, не имеет значения, продало ли предприятие *X* экспериментальную модель или включило ее в свой бизнес в качестве демонстрационной модели (окончательное использование не имеет значения).

Пример 6. Разработка нового компонента для прежнего продукта. Пилотная модель.

Предприятие *Y* является производителем авиационных двигателей. Оно исследует и разрабатывает новый тип лопасти компрессора (компонент авиадвигателя) для улучшения характеристик существующей конструкции авиадвигателя, которую *Y* уже производит и продает. Чтобы протестировать соответствующую конструкцию новой лопасти компрессора и оценить влияние усталости на конструкцию лопасти компрессора, *Y* производит и устанавливает лопасть компрессора на авиадвигатель, находящийся на складе *Y*. Затраты на производство и установку компонента лопасти компрессора, понесенные *Y*, представляют собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. Поскольку предприятие *Y* произвело компонент лопасти компрессора для устранения неопределенности в отношении соответствующей конструкции компонента, этот компонент является экспериментальной моделью. Таким образом, расходы, понесенные

Y на производство и установку компонента, квалифицируются как расходы на исследования или экспериментальные расходы. Однако это не применяется к расходам на производство авиационного двигателя, на котором был установлен компонент.

Пример 7. Вариантный продукт. Модификация на базе прежнего продукта.

Пусть *T* – производитель фюзеляжа для коммерческих и военных самолетов. Оно модифицирует один из существующих фюзеляжных изделий класса 2018-1, чтобы он мог переносить большую пассажирскую и грузовую нагрузку. *T* изменяет дизайн класса 2018-1, расширяя его длину на 40 футов, при этом требуя 1 млн долларов для разработки и оценки различных конструкций для устранения неопределенности в отношении соответствующей конструкции нового класса фюзеляжа – 2020-2. Расходы в размере 1 млн долларов представляют собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. Хотя класс 2020-2 представляет собой вариант класса 2018-1, он является новым продуктом. Информация, доступная для *T* в результате разработки класса 2018-1, не устраняет неопределенности в отношении развития класса 2020-2. Таким образом, расходы в размере 1 млн долларов, понесенные для разработки и оценки класса 2020-2, квалифицируются как расходы на исследования или экспериментальные разработки. Требования выполняются относительно всего продукта 2020-2.

Пример 8. Новый компонент процесса развития.

Предприятие *Z* является производителем вина. Оно занимается исследованием и разработкой нового процесса производства вина, который предполагает использование другого метода дробления винограда. Чтобы проверить эффективность нового метода измельчения винограда, *Z* берет на себя 2 тыс. долларов за труд и материалы для проведения теста в этой части нового производственного процесса. Расходы в

размере 2 тыс. долларов представляют собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. Таким образом, 2 тыс. долларов квалифицируются как расходы на исследования или эксперименты, поскольку это связано с расходами на разработку или совершенствование компонента процесса.

Пример 9. Суммы, выплаченные другим лицам за исследования или эксперименты, приводящие к амортизации имущества.

Предприятие X является производителем инструмента. Оно разработало новый дизайн инструмента и заказывает специально созданную машину у Y для производства нового инструмента предприятия X. Машина построена на заказе X и на риске X. Предприятие Y не обеспечивает гарантию общего хозяйственного назначения. Возникает неопределенность относительно соответствующей конструкции машины. Согласно договору X с Y X платит 15 тыс. долларов за инжиниринг и проектирование, 5 тыс. долларов за сырье и материалы, используемые, чтобы разработать подходящий дизайн машины, и 10 тыс. долларов за материалы и труд для производства машины. 15 тыс. долларов затрат на инженерные и проектные работы и 5 тыс. долларов затрат на материалы представляют собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. Таким образом, расходы в размере 15 тыс. долларов, которые X платит Y за инженерный и проектный труд, и 5 тыс. долларов, уплаченные за материалы, используемые для разработки соответствующего дизайна машины, предназначены для исследований или экспериментальных разработок. Однако в этих расходах не учитываются затраты в размере 10 тыс. долларов на производство машины, поскольку эти расходы не были произведены для проведения исследований и экспериментальных разработок.

Пример 10. Расходы в отношении прочего имущества, связанные с исследованиями и разработками.

Выплаты другим лицам не допускаются в качестве вычета как расходы на исследования или экспериментальные разработки в отношении прочего имущества. Предприятие Z является производителем самолетов. Оно берет 5 млн долларов на строительство нового испытательного стенда, который будет использоваться при разработке и усовершенствовании самолетов. Никакая часть затрат Z из 5 млн долларов на строительство нового испытательного стенда не представляет собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле для разработки или улучшения испытательного стенда, поэтому 5 млн долларов будут считаться суммой, уплаченной или понесенной при производстве амортизируемого имущества для использования в торговле или бизнесе налогоплательщика, которая не относится к расходам на исследования или экспериментальные разработки. Однако амортизационные отчисления для испытательного стенда считаются расходами на исследования или экспериментальные разработки других продуктов в той мере, в какой испытательный стенд используется в связи с исследованиями или экспериментами других продуктов.

Пример 11. Расходы, связанные с амортизируемым имуществом.

Пусть имеются те же факты, что и в примере 10, за исключением того, что 50 тыс. долларов расходов на испытательный стенд связаны с расходами на устранение неопределенностей в отношении новой конструкции испытательного стенда. Эта сумма представляет собой затраты на исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле. Поскольку 50 тыс. долларов расходов на строительство нового испытательного стенда были понесены Z в связи с исследованиями или экспериментами, эти расходы квалифицируются как расходы на исследования или экспериментальные разработки, которые приводят к использованию амортизируемого имущества в торговле или бизнесе налогоплательщика. Ос-

тавившиеся 4 950 тыс. долларов не относятся к расходам на исследования и разработки, поскольку эти расходы не были понесены в связи с исследованиями или экспериментальными разработками.

Предложенные примеры показывают применение введенных уточнений, когда расходы на имущество признаются расходами на исследования и разработки. Актуальные примеры наглядно демонстрируют условия для включения в состав расходов на исследования или экспериментальные разработки, их однозначную квалификацию и отличие от коммерческих расходов.

Важные уточнения, изложенные в позициях Налогового управления и Министерства финансов США для внесения в Налоговый кодекс США, выразились в следующем:

- дано разъяснение, что право, полученное в результате исследований или экспериментальных разработок после их окончания (положительный или отрицательный результат исследований, продажа или иное использование имущества, полученное в результате научных исследований или экспериментальных разработок), не имеет отношения к признанию права на расходы в ходе исследований или экспериментальных разработок;

- сформулировано общее правило, согласно которому расходы на подготовку продукта после того, как неопределенность в отношении разработки или совершенствования продукта устранена, не являются расходами на научные исследования или экспериментальные разработки, а представляют собой издержки производства;

- уточнено, что расходы на исследования или экспериментальные разработки признаются при условии, если они выплачены или понесены после начала производства, но до устранения неопределенности относительно разработки или совершенствования продукта;

- введено понятие «экспериментальное исследование», которое включает требование о том, что исследование будет прово-

диться с целью извлечения/обнаружения информации;

- уточнено, что расходы на научные исследования и разработки в экспериментальном или лабораторном смысле признаются расходами, если они направлены на выявление информации, позволяющей устранить неопределенность в отношении разработки или совершенствования продукта;

- введено определение «экспериментальная модель» – это любое представление или модель продукта, создаваемого в целях оценки и устранения неопределенности в отношении продукта во время его разработки или совершенствования. Термин включает полнофункциональное представление или модель продукта либо его компонент;

- уточнен состав расходов на научно-исследовательские или экспериментальные разработки, который включает в себя все подобные расходы, связанные с разработкой или совершенствованием продукта, включая косвенные или вспомогательные материалы, используемые при проведении исследований, понесенных в связи с созданием материального имущества, в том числе экспериментальной модели.

Таким образом, в рамках рассматриваемой проблемы международный опыт для определения состава расходов на научные исследования или экспериментальные разработки приобретает особую важность. Изменения в законодательстве США затронули отражение в учете экспериментальных моделей (опытных образцов). Выработана однозначная позиция по включению в расходы на исследования и разработки образцов, созданных по договору на НИОКР, связанных с ними дополнительных расходов. Также определены уточнения по дальнейшему использованию экспериментальных моделей, не связанному с процессом выполнения научно-исследовательских работ, квалифицированы расходы до и после устранения неопределенности во время разработки и совершенствования продукта.

Список литературы

1. Авдеев В. В. Расходы на НИОКР научных организаций для своих целей – учет и налогообложение // *Налоги*. – 2015. – № 23. – С. 12–16.
2. Вылкова Е. С. Корпоративное налогообложение в США : монография. – СПб. : Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России, 2015.
3. Вылкова Е. С., Покровская Н. Н. Опыт налогового стимулирования НИОКР в развитых странах англо-саксонской модели (США, Великобритания) // *Налоги и финансовое право*. – 2016. – № 7. – С. 111–119.
4. Никонова Я. И. Инновационная политика развития экономических систем: методология формирования и механизм реализации : монография. – Барнаул : ИГ «Си-пресс», 2014.
5. Новоселова И. Г. Проблемы определения результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ // *Тенденции развития экономики и менеджмента : сборник научных трудов по итогам Международной научно-практической конференции*. – Казань, 2015. – С. 73–75.
6. Потемкин С. Ю. Бухгалтерский и налоговый учет в инновационной сфере. – М. : Экзамен, 2011.

References

1. Avdeev V. V. Raskhody na NIOKR nauchnykh organizatsiy dlya svoikh tseley – uchet i nalogooblozhenie [Expenses on R & d of Scientific Organizations for their Purposes – Accounting and Taxation]. *Nalogi* [Taxes], 2015, No. 23, pp. 12–16. (In Russ.).
2. Vylkova E. S. Korporativnoe nalogooblozhenie v SShA, monografiya [Corporate Taxation in the USA, monograph]. Saint Petersburg, Severo-Zapadnyy institut povysheniya kvalifikatsii FNS Rossii, 2015. (In Russ.).
3. Vylkova E. S., Pokrovskaya N. N. Opyt nalogovogo stimulirovaniya NIOKR v razvitykh stranakh anglo-saksonskoy modeli (SShA, Velikobritaniya) [The Experience of Tax Incentives for R & d in Developed Countries, the Anglo-Saxon Model (USA, UK)]. *Nalogi i finansovoe pravo* [Taxes and Financial Law], 2016, No. 7, pp. 111–119. (In Russ.).
4. Nikonova Ya. I. Innovatsionnaya politika razvitiya ekonomicheskikh sistem: metodologiya formirovaniya i mekhanizm realizatsii, monografiya [Innovative Policy of Developing Economic Systems: Methodology of Formation and Implementation Mechanism, monograph]. Barnaul, IG «Si-press», 2014. (In Russ.).
5. Novoselova I. G. Problemy opredeleniya rezul'tata nauchno-issledovatel'skikh, opytno-konstruktor'skikh i tekhnologicheskikh rabot [Problems of Determining the Result of Research, Development and Technological Works]. *Trends in the Development of Economics and Management, collection of Scientific Papers on the Results of the International Scientific-Practical Conference*. Kazan', 2015, pp. 73–75. (In Russ.).
6. Potemkin S. Yu. Bukhgalterskiy i nalogovyy uchet v innovatsionnoy sfere [Business and Tax Accounting in the Innovative Sphere]. Moscow, Ekzamen, 2011. (In Russ.).

Сведения об авторе

Инна Геннадьевна Новоселова

аспирантка кафедры финансового контроля, анализа и аудита РЭУ им. Г. В. Плеханова.

Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова», 117997, Москва, Стремянный пер., д. 36.

E-mail: gazpromdbu@mail.ru

Information about the author

Inna G. Novoselova

Post-Graduate Student of the Department for Financial Control, Analysis and Audit of the PRUE.

Address: Plekhanov Russian University of Economics, 36 Stremyanny Lane, Moscow, 117997, Russian Federation.

E-mail: gazpromdbu@mail.ru