

УДК 657.1

И.В. Куликова, Д.В. Рожкова

Алтайский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Барнаул, email: irenkulikova_82@mail.ru, danya2510@yandex.ru

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОВЕДЕНИЕ РЕМОНТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ СОГЛАСНО ТРЕБОВАНИЯМ НОВЫХ СТАНДАРТОВ В УСЛОВИЯХ АВТОМАТИЗАЦИИ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА

Ключевые слова: основные средства, ремонт, восстановление, модернизация, капитальные вложения, реконструкция, законодательство, текущий ремонт, капитальный ремонт, затраты.

Авторы в статье анализируют содержание ФСБУ 6/2020 и 26/2020, применение которых является обязательным при формировании отчетности за 2022 год. В результате сделаны выводы о порядке отражения затрат, связанных с проведением работ ремонтного характера в отношении основных средств в бухгалтерском учете. Рассмотрена на практическом примере методика отражения фактов хозяйственной жизни по учету капитального ремонта в программе «1С Бухгалтерия 8». Кроме того, даны рекомендации по отражению операций, связанных с восстановлением и улучшением объектов основных средств в целях повышения аналитичности и качества экономической информации, формируемой в учетно-аналитической системе хозяйствующего субъекта.

I.V. Kulikova, D.V. Rozhkova

Altai Branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Barnaul, email: irenkulikova_82@mail.ru, danya2510@yandex.ru

ACCOUNTING OF EXPENSES FOR REPAIR OF FIXED ASSETS ACCORDING TO REQUIREMENTS OF NEW STANDARDS IN CONDITIONS OF ACCOUNTING PROCESS AUTOMATION

Keywords: fixed assets, repair, restoration, modernization, capital investments, reconstruction, legislation, current repairs, capital repairs, fixed assets, costs.

The authors in the article analyze the content of FSBU 6/2020 and 26/2020, the use of which is mandatory in the formation of reports for 2022. As a result, conclusions were made on the procedure for reflecting the costs associated with the repair work in relation to fixed assets in accounting. The method of reflecting the facts of economic life on accounting for capital repairs in the 1C Accounting 8 program was considered on a practical example. In addition, recommendations were made to reflect operations related to the restoration and improvement of fixed assets in order to improve the analyticity and quality of economic information generated in the accounting and analytical system of the business entity.

Стабильное функционирование хозяйствующих субъектов обеспечивают основные средства, представляющие собой важнейшие экономические ресурсы. В процессе эксплуатации основных средств, изначально заложенные в них функциональные характеристики утрачиваются, поэтому необходимо систематическое проведение ремонтных работ. Как правило, затраты на ремонт являются довольно существенными для хозяйствующих субъектов, поэтому требуют особого внимания с точки зрения отражения в бухгалтерском и налоговом учете. Достоверность годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также бремя налогообложения (например, размер налога на прибыль организаций)

зависит от правильности отражения сумм по ремонтным работам в учетных регистрах, документального оформления подобных операций и обоснованности указанных затрат.

Материал и методы исследования

Стоит отметить, что с 1 января 2022 года вступили в силу новые стандарты ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [1] и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [2], которые предопределили нововведения в части порядка отражения в учетно-аналитической системе процессов приобретения, создания и учета расходов на проведение работ ремонтного характера в отношении основных средств.

В налоговом законодательстве существуют разные походы к признанию и отражению расходов по операциям ремонтного характера и операциям, связанным с техническим перевооружением, достройкой, дооборудованием и т.д. Но при этом действующие бухгалтерские и налоговые нормативные и правовые акты не дают ответа на вопрос, что такое ремонт, не раскрывают его и новые стандарты. Выделяют, как правило, текущий и капитальный ремонты для целей учета основных средств в рамках бухгалтерского законодательства.

В Межгосударственном стандарте «Система технического обеспечения и ремонта техники. Термины и определения», ГОСТ 18322-2016 приводится определение термина «ремонт» [3].

Ремонт – это перечень мероприятий в отношении целого объекта или его частей, которые направлены на достижение исправности, работоспособности и восстановления, имеют организационно-технический характер. Кроме данного определения в стандарте раскрываются понятия других видов ремонта (ремонт плановый, ремонт капитальный, ремонт плановый средний, ремонт плановый текущий, ремонт неплановый и др.).

Текущий ремонт – запланированный комплекс ремонтных работ, заключающихся в замене легкодоступных деталей и (или) восстановлении отдельных частей и производимый в целях обеспечения работоспособности объекта основных средств.

Капитальный ремонт – запланированный комплекс ремонтных работ, заключающихся в замене и (или) восстановлении отдельных частей, включая и основные, производимый в целях обеспечения работоспособности и восстановления ресурса объекта основных средств.

Резюмируем, текущий и капитальный ремонты проводятся хозяйствующими субъектами систематически, то есть являются плановыми мероприятиями и не направлены на изменение технико-экономических показателей эксплуатируемых объектов основных средств.

Данный вывод подтверждает и определение, сформулированное Госкомстатом РФ в письме от 09 апреля 2001 г. №МС-1-23/1480, а именно под затратами, связанными с проведением работ ре-

монтного характера в отношении основных фондов, понимается стоимость таких работ, осуществляемых на протяжении всего СПИ и не влияющих на улучшение их технико-экономических эксплуатационных характеристик. В документе отмечается, что в рамках капитального ремонта происходит улучшение технологических возможностей ремонтируемых объектов посредством замены изношенных частей, а текущий ремонт направлен на поддержание объектов в состоянии, пригодном для эксплуатации и проводится в сроки, не превышающие один год [4].

В отличие от ремонтных работ мероприятия по реконструкции и модернизации основных средств направлены на повышение эксплуатационных характеристик таких объектов. Как правило, такие затраты могут увеличивать размер добавочного капитала и изменять первоначальную стоимость основных средств.

Согласно положениям нового федерального стандарта 26/2020 затраты восстановительного характера и (или) улучшающие их состояние: достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание определяют стоимость объектов основных средств [2].

В тоже время п. 16 того же стандарта делает акцент на том, какие виды затрат хозяйствующие субъекты не могут относить к капитальным вложениям, а должны их учитывать в составе расходов соответствующего периода в котором они были произведены:

- затраты, связанные с восстановительными работами, а также с приобретением, созданием, улучшением, но до принятия соответствующих решений;

- затраты, связанные с текущим ремонтом, поддержанием исправности, работоспособности основных средств;

- затраты, возникшие в связи с неправильным использованием основных средств по причине поломок, аварий, дефектов в том размере, в котором подобные ремонты восстанавливают установленные ранее характеристики функционирования объектов основных средств, включая срок полезного использования, но не улучшают и не продлевают их и другие затраты.

Исходя из вышеизложенного, затраты на проведение обычных ремонтных работ бухгалтеры будут, как и ранее, до вступления нового федерального стандарта, отражать по дебету счетов учета затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы» и других подобных счетов, то есть без увеличения стоимости соответствующих объектов основных средств. Но если требованиями по эксплуатации установлено проведение периодического капитального ремонта, технического обслуживания и других ремонтных работ, улучшающих эксплуатационные характеристики объектов основных средств, то подобные затраты следует накапливать в дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», а потом отнести на счет 01 «Основные средства».

На данное обстоятельство указывает также информационное разъяснение Минфина России от 03.11.2020 г. № ИС-учет-28 «Новый порядок учета капитальных вложений» [5], то есть затраты на улучшение состояния и восстановление объектов основных средств, в частности ремонты, могут быть отнесены к капитальным вложениям, если соответствуют условиям признания последних.

Согласно ФСБУ 26/2020 под капитальными вложениями следует понимать затраты хозяйствующих субъектов, связанные с изготовлением, проведением работ по созданию, восстановлению и улучшению характеристик объектов основных средств и нематериальных активов (НМА).

Перечень затрат, включаемых в состав капитальных вложений:

- приобретение, строительство или создание иным способом объектов основных средств и НМА;
- подготовка и разработка специальной документации;
- мероприятия по коренному улучшению земель;
- оборудование строительной площадки;
- технические осмотры, техническое обслуживание, достройку, дооборудование, модернизацию и реконструкцию, замену частей и ремонт;

– транспортировка и работы, связанные с доведением объектов до состояния, пригодного к эксплуатации;

– затраты на работы по испытанию объектов.

Если хозяйствующим субъектом было приобретено имущество для указанных выше операций, то его следует сразу учитывать как капитальные вложения, а не как запасы, кроме того, ремонты и техническое обслуживание теперь являются капитальными вложениями.

Также в ФСБУ 26/2020 прописаны условия для признания капитальных вложений:

– произведенные затраты направлены на получение хозяйствующим субъектом экономических выгод в перспективе, то есть в течении срока, превышающего один год или один операционный цикл;

– сумма произведенных затрат может быть достоверно определена.

Результаты исследования и их обсуждение

Рассмотрим порядок отражения текущих ремонтных работ в бухгалтерском учете организации, которые не изменяют нормативные показатели эксплуатации основных средств, если работы ремонтного характера производятся подрядчиком.

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. – Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражены затраты на проведение ремонтных работ, выполненных подрядчиком;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен входной НДС по ремонтным работам;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Кредит счета 51 «Расчетные счета» – с расчетного счета перечислено за работы ремонтного характера;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – НДС, уплаченный подрядчику, отражен к вычету.

Таблица 1

**Бухгалтерские записи по учету капитального ремонта в программе
«1С Бухгалтерия 8»**

№ п/п	Факты хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ в программе
			дебет	кредит	
16 января 2022 г.					
1.	В стоимость объекта капитальных вложений включены затраты на ремонт в БУ	300 000	08.03.2 «Восстановление и улучшение объектов основных средств» БУ	60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» БУ	Поступление (акт, накладная, УПД)
2.	Затраты, связанные с проведением работ ремонтного характера включены в затраты текущего периода в НУ	300 000	25 «Общепроизводственные расходы» НУ	60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» НУ	
3.	Отражен НДС по работам ремонтного характера	60 000 60 000	19.04 «НДС по приобретенным услугам» БУ -	60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» БУ НУ	
17 января 2022 г.					
4.	Ремонтные работы капитального характера включены в первоначальную стоимость объекта основных средств	300 000	01.01 «Основные средства в организации»	08.03 «Восстановление и улучшение объектов основных средств»	Модернизация основных средств
18 января 2022 г.					
5.	Затраты на проведение работ ремонтного характера выделены в отдельный объект амортизации	-	-	-	Изменение элементов амортизации основных средств
31 января 2022 г. Закрытие месяца, начисление амортизации и расчет отложенных налогов					
6.	Произведены амортизационные отчисления в месяце проведения ремонтных работ капитального характера БУ: 1 125 000 / 180 = 6250 руб. НУ: 1 500 000 / 240 = 6250 руб.	6 250 6 250	25«Общепроизводственные расходы» БУ НУ	02.01 «Амортизация ОС, учитываемых на счете 01» БУ НУ	Начисление амортизации
7.	Определено ОНО как разница в стоимости основного средства в БУ и НУ: (1400 000 – 1 125 000) х 20% = 55 000	55 000	99.02.О «Отложенный налог на прибыль» БУ	77 «Отложенные налоговые обязательства» БУ	Расчет отложенного налога по ПБУ 18/02
продолжение табл. 1					

окончание табл. 1					
28 февраля 2022 г. Закрытие месяца, начисление амортизации и расчет отложенных налогов					
8.	Произведены амортизационные отчисления в месяце, следующем за проведением ремонта капитального характера. БУ: $1\,250\,000 / 179 + 300\,000 / 60 = 11\,250$ руб. НУ: $1\,500\,000 / 240 = 6\,250$ руб.	11 250 6 250	25 «Общепроизводственные расходы» БУ НУ	02.01 «Амортизация ОС, учитываемых на счете 01» БУ НУ	Начисление амортизации
9.	Погашено ОНО в рамках разницы в стоимости основного средства в БУ и НУ. $55\,000 - ((1\,382\,500 - 1\,112\,500) \times 20\%) = 1000$	1000	99.02.О «Отложенный налог на прибыль»	77 «Отложенные налоговые обязательства»	Расчет отложенного налога по ПБУ 18/02
10.	Входной НДС по ремонтным работам поставлен на возмещение	60 000	68.02 «Налог на добавленную стоимость» БУ	19.04 «НДС по приобретенным услугам» БУ	Формирование записей книги покупок

В том случае, если речь идет о выполнении ремонтных работ хозяйственным способом, то записи на счетах будут следующие:

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» – Кредит счета 10 «Материалы», счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – отражены затраты организации на проведение работ ремонтного характера собственными силами.

Если в результате осуществлении неплановых видов ремонта основных средств затраты не будут увеличивать их первоначальную стоимость [2], но будут изменены эксплуатационные характеристики, то такие расходы также следует признать капитальными вложениями.

Проведение работ, направленных на улучшение состояния основных средств, а также на изменение их эксплуатационных характеристик, в учетно-аналитической системе хозяйствующего субъекта будет зафиксировано следующим образом:

Дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» – Кредит счета 60

«Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражены существенные затраты на проведение ремонта капитального характера и иных работ, произведенных подрядчиком, которые улучшают характеристики объектов основных средств;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражен входной НДС по ремонтным работам капитального характера;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Кредит счета 51 «Расчетные счета» – с расчетного счета перечислено за работы ремонтного характера;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» – НДС, уплаченный подрядчику, поставлен к вычету.

Кроме того, в п. 10 ФСБУ 6/2020 указано, что затраты хозяйствующих субъектов, сопряженные с проведением ремонтных работ, техническим обслуживанием и осмотром, могут быть признаны самостоятельными инвен-

тарными объектами, если производятся с периодичностью более 12 месяцев или более одного операционного цикла. В этом случае рекомендуется, сопоставлять СПИ и межремонтный период по основному средству. Однако, если межремонтный период значительно не отличается от оставшегося СПИ отремонтированного объекта основных средств, то на величину затрат, связанных с проведением работ ремонтного характера, следует увеличить его первоначальную стоимость. По созданному объекту капитальных вложений амортизацию будут начислять тем же методом, что и по соответствующему основному средству.

В п. 2 ст. 257 НК РФ [6] рассматривается в результате, каких технологических работ может быть изменена стоимость основных средств, сформированная изначально для целей определения налогооблагаемой прибыли организаций, а также приводятся специальные термины.

В соответствии с налоговым законодательством достройка, дооборудование и модернизация – это перечень работ, проводимых в отношении объектов амортизируемого имущества, направленных на моделирование технологических и эксплуатационных характеристик или на увеличение нагрузок и прочее.

Согласно НК РФ к реконструкции следует относить комплекс работ, проводимых в соответствии со специальными проектами, предусматривающими работы по переустройству объектов основных средств и направленные на увеличение производственных мощностей, повышение качественных показателей производства продукции, а также на улучшение технико-экономических показателей эксплуатации.

Стоит отметить, что налоговое законодательство в соответствии со ст. 264 НК РФ обязывает налогоплательщиков затраты, экономически обоснованные и подтвержденные первичными учетными документами на проведение любых видов ремонтных работ, включать в перечень расходов, сопряженных с основной деятельностью.

Законодательство в области налогообложения в целях постепенного уче-

та расходов в налогооблагаемой базе по налогу на прибыль предусматривает формирование специального резерва, связанного с будущими ремонтными работами основных средств (ст. 260, ст. 324 НК РФ). Создание подобного резерва целесообразно прописать в приказе об учетной политике хозяйствующего субъекта. Однако нормативные и правовые акты в области бухгалтерского учета не предусматривают обязанности создавать подобные резервы, несмотря на то, что в Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности для этого есть соответствующий счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Техническое перевооружение – это совокупность мероприятий, связанных с заменой физически изношенных или морально устаревших основных средств и направленных на улучшение их технико-экономических показателей.

В программе «1С:Бухгалтерия 8» для учета капитальных вложений к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» можно открыть следующие субсчета: 08.01 «Приобретение земельных участков», 08.02 «Приобретение объектов природопользования», 08.03 «Строительство объектов основных средств», 08.04 «Приобретение объектов основных средств», 08.05 «Приобретение объектов нематериальных активов», 08.06 «Перевод молодняка животных в основное стадо», 08.07 «Приобретение взрослых животных», 08.08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», 08.11 «Нематериальные поисковые активы», 08.12 «Материальные поисковые активы» [7]. На наш взгляд, для разграничения операций, связанных непосредственно со строительством или возведением объектов основных средств от операций восстановительного характера целесообразно к счету 08.03 открыть два субсчета: 08.03.1 «Строительство основных средств», 08.03.2 «Восстановление и улучшение основных средств».

Рассмотрим на примере. В таблице 1 представлен порядок отражения операций по капитальному ремонту в программе «1С:Бухгалтерия 8». Здесь необходимо подчеркнуть, что с позиции

ФСБУ 6/2020 капитальный ремонт признается отдельным объектом капитальных вложений.

У ООО «Меркурий» на балансе числится основное средство – холодильное оборудование (дата ввода в эксплуатацию 31 декабря 2016 г.). Имеются следующие данные по основному средству организации на 1 января 2022 г.:

- стоимость объекта при принятии его к учету в БУ и НУ равна 1 500 000 руб.;

- для целей бухгалтерского и налогового учета СПИ составляет 20 лет, что соответствует 12 амортизационной группе;

- остаточная стоимость в БУ равна 1 125 000 руб.;

- оставшийся СПИ в БУ и НУ равен 15 годам.

Технической документацией основного средства установлена периодичность проведения планово-предупредительных ремонтов раз в пять лет. В январе 2022 г. ООО «Меркурий» провело капитальный ремонт холодильного оборудования подрядным способом с привлечением ООО «Марс». Стоимость выполненных работ (документ от 16.01.2022 №4) составляет 360 000 руб., включен в стоимость НДС 60 000 руб. Учетная политика на 2022 г. для целей БУ и НУ предусматривает: амортизация по основным средствам в целях НУ и БУ производится линейным способом; амортизация рассчитывается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта основных средств к учету; возможность создания резерва на ремонт основных средств для целей НУ не предусмотрена; организация применяет ОСНО и ПБУ 18/02 [8] (балансовый метод).

Следует отметить, что аналогичным образом в течение оставшегося СПИ и срока списания затрат на проведение ремонтных работ капитального характера ежемесячно будут начислять амортизацию (табл. 1).

Анализ новых отечественных стандартов, определяющих порядок бухгалтерского учета основных средств и капитальных вложений, определил проблемы, которые в настоящее время по-прежнему остаются в числе нерешенных. Представим некоторые из них:

- федеральный стандарт в области бухгалтерского учета 6/2020 не отражает, каким образом следует проводить оценку основных средств, когда они признаются в качестве имущества организации;

- учетные стандарты 6/2020 и 26/2020 не содержат определяющих понятий: ремонт, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция и т.д.;

- федеральные стандарты 6/2020 и 26/2020 не регламентируют порядок установления справедливой стоимости по основным средствам и капитальным вложениям, которые были получены в дар или в результате обмена;

- федеральные стандарты 6/2020 и 26/2020 требуют от бухгалтера в ряде случаев применять, так называемое профессиональное суждение, например, в части определения: дисконтированной стоимости, справедливой стоимости, ликвидационной стоимости, оценочных обязательств, а также при отражении информации о вышеуказанных объектах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Выводы

Реформирование системы бухгалтерского учета в России перешло на новый этап, который ознаменован разработкой и принятием ряда новых федеральных стандартов в области его регулирования. Новые нормативные документы предполагают трансформацию подходов к отражению затрат, в том числе на улучшение и восстановление объектов основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Тем не менее, новые федеральные стандарты вызывают много вопросов со стороны бухгалтерского сообщества в части реализации на практике отдельных их положений. Многие эксперты в качестве одной из серьезных проблем отмечают предписывание стандартами использования так называемых оценочных бухгалтерских суждений по целому ряду вопросов. На практике реализация этих норм может повлечь за собой определенные сложности для хозяйствующих субъектов во взаимоотношениях с налоговыми органами.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204-н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 6/2020. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133537-federalnyi_standart_bukhgalterskogo_ucheta_fsbu_62020_osnovnye_sredstva (дата обращения: 16.04.2023).
2. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204-н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 26/2020. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133538 (дата обращения: 16.04.2023).
3. ГОСТ 18322-2016. Межгосударственный стандарт «Система технического обслуживания и ремонта техники». [Электронный ресурс]. URL: <https://files.stroyinf.ru/Data2/1/4293746/4293746610.pdf> (дата обращения: 16.04.2023).
4. Письмо Госкомстата РФ от 09.04.2001 № МС-1-23/1480 «О применении форм федерального государственного статистического наблюдения № № 11 и 11 (краткая)». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31625/ (дата обращения: 16.04.2023).
5. Информационное сообщение Минфина России от 3 ноября 2020 г. № ИС-учет-28 «Новый порядок учета капитальных вложений». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/info/basics/?id_65=131851-novoe_v_bukhgalterskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii (дата обращения: 16.04.2023).
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1, 2). [Электронный ресурс]. URL: <https://nalog.garant.ru/fns/nk/> (дата обращения: 16.04.2023).
7. Информационная система 1С: ИТС. [Электронный ресурс]. URL: <https://its.1c.ru> (дата обращения: 16.04.2023).
8. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114-н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02. [Электронный ресурс]. https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=126299 (дата обращения: 16.04.2023).