

УЧЕТ ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В СДЕЛКЕ ПО ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЕ

С.С. Канапинова

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия

В.С. Плотноков

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия

Дискуссии по учету аренды ведутся в среде исследователей бухгалтерского учета не менее 100 лет. Однако, они сводятся к одной цели – признания аренды в качестве объекта бухгалтерского учета. В то же время, аренда предопределяет совокупность учета различных объектов и субъектов, вовлеченных в систему арендных отношений, основанных на системе передаваемых имущественных объектов в аренду от арендодателя к арендатору. Следовательно, объектами учета по аренде должны быть экономические ресурсы, передаваемые по договору аренды арендатору с правом их использования на определенный срок для производства других товаров или предоставления услуг арендатором и возмещения им стоимости полученного имущества и соответствующего переменного вознаграждения арендатору за право использования арендованных активов, выраженных в форме договорных обязательств арендатора.

На раскрытии содержания этой авторской позиции и построено содержание предлагаемой к рассмотрению статьи.

Ключевые слова: арендные отношения, право пользования имущественными объектами, договорные обязательства арендатора, финансовые вложения арендодателя.

Аренда, юридически оформленная договором об аренде, предоставляет арендатору право (договорное право) использовать актив в течение установленного времени в обмен на выплату серии платежей арендатором. Во многих случаях организации обязаны капитализировать активы в своих финансовых отчетах вместе с соответствующими обязательствами безотносительно факта передачи права собственности на актив.

Такое положение соответствует правилам, согласно которым право и обязанность, возникающие из условий договоров аренды, должны, в основном, признаваться в отчетах о финансовом положении арендаторов, и это отражено в п. 2 Международного стандарта (IFRS) 16 «Аренда»¹, согласно которому «организация должна учитывать условия договоров, а также все уместные факты и обстоятельства при применении настоящего стандарта. Организация должна применять настоящий стандарт последовательно в отношении договоров с аналогичными характеристиками и в аналогичных обстоятельствах». Таким образом: «В момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды. Договор в целом или его отдель-

ные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение»².

В данном положении упомянутого стандарта основной акцент сделан на передачу «права контролировать использование идентифицируемого актива». Принцип контролируемости арендуемого актива, безусловно, является определяющим в идентификации объектов учета по аренде. Однако активы арендуются в целях выполнения какой-либо задачи, а не просто для контроля над их использованием.

Концептуально, экономический ресурс представляет собой набор прав, а не физический объект, и это должно быть принято за основу решения о том, следует ли признавать актив и каким образом его оценивать. Следовательно, оценке подлежит право на использование актива, а контроль над ним является критерием использования определенного права. Оценка контроля позволяет идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией в качестве актива. «На дату начала аренды арендатор должен признать актив в форме права пользования и обязательства по аренде»³.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (далее – МСФО (IFRS) 16) (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11.06.2016 г. № 111н; действ. в ред. от 05.10.2020 г.).

² Там же, п. 9.

³ Там же, п. 22.

«Арендодатель должен классифицировать каждый из своих договоров аренды в качестве операционной аренды или финансовой аренды. Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом»⁴.

Безусловным в данной ситуации является то, что арендодатель должен быть обеспокоен вопросами возмещения сделанных финансовых вложений и получением экономических выгод (арендных платежей) от сделанных инвестиций. В то же время, арендатор должен быть обеспокоен ответом на вопрос: каким образом использовать полученное право на контроль над арендуемым активом, чтобы экономические выгоды от арендуемого актива превышали объем фиксированных и переменных платежей, а также затрат на его обслуживание, чтобы в конечном итоге получать прибыль.

Гражданский кодекс (ГК) РФ трактует договор аренды следующим образом: «Договор аренды входит в группу договоров, регулирующих отношения по передаче имущества во временное пользование. В отличие от договоров по передаче имущества в собственность договоров аренды не влечет смены титула собственника, а, следовательно, в экономическом смысле он оформляет такие отношения товарообмена, при котором товаром является не вещь, а право пользования ею» [1, с. 528].

Почти такого же мнения придерживается и Я. В. Соколов с соавторами, утверждая, что «аренда – это основанное на договоре возмездное временное владение или пользование имуществом, которое не теряет своих свойств в процессе его использования (непотребляемые вещи)» [2, с. 89].

Более расширенное и уточненное понятие арендных соглашений приводят Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда: «Предприятия нередко арендуют здания и оборудование на непродолжительный срок (от 1 дня до года и более). В этих случаях арендодатель берет на себя затраты по ремонту основных средств и оплате текущих расходов, например, по налогам и страхованию имущества, которые носят название расходы по осуществлению аренды» [3, с. 376]. Развивая эту трактовку, В.С. Плотников и О.В. Плотникова подчеркивают, что «в более широком смысле аренда дает арендатору право на использование имущества без представления прав на само имущество. Здесь аренда чем-то схожа с нематериальным активом.

Права на арендованные здания и оборудование предполагают сочетание права арендатора использовать имущество в течение срока аренды с обязательством оплатить определенную сумму в форме периодических платежей. Таким образом,

арендатор получает немонетарный актив в форме права на доходы от использования зданий и оборудования, а у арендодателя, даже если он владеет долей имущества, возникает дебиторская задолженность, т.е. право на определенное количество денежных средств, которые будут поступать в течение срока действия договора аренды. Однако права арендатора и дебиторская задолженность отличаются от тех, которые возникают вследствие обычных операций купли-продажи» [3, с. 379; 4, с. 43-44].

Признание передачи в аренду имущества арендодателем в качестве его дебиторской задолженности, вероятнее всего, легло в основу признания и оценки финансовой аренды, причем, как указано в рассматриваемом стандарте, «на дату начала аренды арендодатель должен признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду»⁵.

С этим положением МСФО (IFRS) 16 нельзя полностью согласиться по следующим основаниям. Во-первых, если бы это касалось только операционной аренды, то вопросов бы не возникло. Тогда бы краткосрочная дебиторская задолженность отражала бы сумму причитающихся текущих (в течении отчетного периода) арендных платежей, а получение денежных средств от арендатора отражало бы погашение этой краткосрочной дебиторской задолженности в течении отчетного периода. При этом стоимость передаваемого в пользование имущества отражалось бы на балансе арендодателя, т.к. аренда дает права на использование имущества без представления прав на само имущество.

При организации бухгалтерского учета аренды, следует обращать внимание на тот факт, что аренда имеет собственные отличительные особенности и, отражая в учете арендные отношения, нельзя подходить к ним с позиции традиционного учета по типу продажи актива и отражению этого процесса через дебиторскую задолженность, т.к. *исключительное право пользования* не обязательно предполагает возможное отчуждение вещи. Зато право на передачу вещей неизбежно предполагает, что, по крайней мере, хотя бы какая-то часть исключительных прав на пользование или доход имеется, иначе никто не согласился бы на обмен с обладателем этой вещи.

Кроме того, собственники и менеджеры организации-арендодателя крайне неохотно идут на утяжеление баланса дебиторской задолженностью, а внешним стейкхолдерам достаточно трудно оценить финансовое положение арендодателя за счет включения в его оценку долгосрочной дебиторской задолженности. Выход из этой ситуации подсказывает само определение признания и оценки финансовой аренды в п. 67 МСФО (IFRS) 16: «В сумме,

⁴ Там же, п. 61, п. 62.

⁵ Там же, п. 67.

равной чистой инвестиции в аренду». При этом чистая инвестиция в аренду трактуется как: «Валовая инвестиция, дисконтированная с использованием процентной ставки, заключенной в договоре аренды». В то же время валовая инвестиция определяется как: «Сумма: а) арендных платежей к получению арендодателем по договору финансовой аренды, и б) негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю»⁶.

По мнению авторов настоящей статьи, данное положение весьма близко по содержанию к определению финансовых вложений (инвестиций), например, в совместную деятельность. Тогда возникает вопрос: почему мы должны отражать финансовую аренду в качестве дебиторской задолженности, а не в качестве финансовых вложений? В своем исследовании мы придерживаемся именно этого варианта, но для этого потребуются решить в бухгалтерском учете вопрос с капитализацией стоимости всех не аннулируемых обязательств.

Основное преимущество метода капитализации долгосрочных арендных обязательств заключается в том, что оценка прав на получение дохода рассматривается отдельно от оценки договорных обязательств. Это предполагает отражение всего объема договорных обязательств в качестве монетарных обязательств. В то же время, получение права на использование арендованного актива носит немонетарный характер. Однако, учитывая концептуальный характер принципа двойной записи, разница, возникающая при оценке монетарных обязательств и права пользования немонетарным активом, должна быть отражена в учете потенциальных (неденежных) прибылей и убытков.

В данной ситуации по учету арендных отношений следует признать еще один их компонент – контрактные обязательства к исполнению. «Предполагаемая модель учета по приведенной стоимости арендных платежей органично сочетается с моделью учета по первоначальной стоимости объектов аренды. При этом уточняется, что по договорам финансовой аренды основные риски и выгоды от использования переданного в аренду актива передаются арендатору. В соответствии с этим определена основанная гипотеза о том, что актив на срок его аренды передается в форме права пользования» [4, с. 44].

На необходимость первоначальной оценки обязательств по аренде указывает п. 27 МСФО (IFRS) 16, предписывающий следующее: «На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку обязательства по аренде, состоят из следующих платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые еще не осуществлены на дату начала аренды:

а) фиксированные платежи за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению;

б) переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;

с) суммы, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости;

д) цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион (что оценивается с учетом факторов);

е) выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды»⁷.

В данном случае в учете арендных отношений целесообразно использовать счета монетарных обязательств, обеспечивающих учет расчетов по арендным платежам в будущем, например, **в учете арендатора первоначальных арендных платежей по финансовой аренде**:

Д-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество с правом пользования»	500 тыс. руб.
К-т сч. «Монетарные обязательства», субсчет «Обязательства по финансовой аренде»	400 тыс. руб.
и	
К-т сч. «Немонетарные прибыли или убытки»	100 тыс. руб.

Таким образом, в учете финансовой аренды можно отразить сумму первоначальной оценки арендных платежей, включенных в чистую инвестицию в аренду:

в учете арендодателя:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет «Финансовая аренда»	400 тыс. руб.
К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства переданные в аренду»	400 тыс. руб.
Д-т сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет «Переменные арендные платежи»	100 тыс. руб.
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «прочий совокупный доход»	100 тыс. руб.

Такой бухгалтерской записью можно перекалфицировать стоимость переданных в финансовую аренду основных средств в стоимость сделанных финансовых вложений. При этом «Арендодатель должен

⁶ Там же, Приложение А «Определение терминов».

⁷ Там же, п. 27.

⁸ Там же, п. 35.

признавать финансовый доход в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду»⁸. Кроме того, «Арендодатель стремится распределить финансовый доход на весь срок аренды, используя систематический и рациональный подход. Арендодатель должен относить арендные платежи за период на уменьшение валовой инвестиции в аренду, уменьшая как основную сумму долга, так и незаработанный финансовый доход»⁹.

Определяющим фактором в учете аренды следует признать определение и оценку валовых и чистых инвестиций арендодателя в аренду, когда стоимость сделанных финансовых вложений определяет стоимость переданных в аренду имущества и обязательств по договору. При этом объем валовых инвестиций, определяемых для установления арендной процентной ставки, определен как сумма всех арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости объекта аренды, а чистые инвестиции равны дисконтированной стоимости тех же сумм. Следовательно, финансовый доход от сданного в аренду имущества равен разнице между чистыми и валовыми инвестициями, который должен быть распределен на весь срок действия договора аренды. Исходя из этих определений инвестиций в аренду вытекает вывод, что в своей финансовой отчетности или приложениях к ней «арендодатель должен предоставлять качественную и количественную информацию, объясняющую значительные изменения балансовой стоимости чистой инвестиции в финансовую аренду»¹⁰.

Для достижения этой цели в структуру бухгалтерского баланса следует внести некоторые уточнения: дополнить строку «Основные средства» следующим содержанием – «в том числе, остаточная стоимость основных средств, переданных в финансовую аренду» и раскрыть в пояснениях к балансу, что остаточная стоимость основных средств определяется как разница между балансовой стоимостью основных средств и суммой фиксированных платежей за переданное в финансовую аренду имущество. Кроме того, статью «Финансовые вложения» раздела «Внеоборотные активы» баланса дополнить следующим содержанием – «в том числе, финансовые вложения по переданному в финансовую аренду имуществу» и раскрыть в пояснениях к балансу, что по данной статье отражается совокупная стоимость арендных платежей, подлежащих к уплате арендатором.

В данном случае, следует исходить из того, что сделка по аренде имеет собственные отличительные особенности и её не следует рассматривать лишь с позиции традиционной учетной классификации объектов учета аренды с куплей-продажей, т.е. классифицировать с позиции арендодателя по типу продажи. В ситуации, когда покупатель в сделке купли-продажи не выполняет обязательств по пла-

тежам, он не освобождается от обязательства погашения кредиторской задолженности. Стандарт МСФО (IFRS) 16 трактует совокупную стоимость арендных платежей в качестве дебиторской задолженности, возникающей у арендодателя, и если арендатор не выполняет своих обязанностей по арендным платежам, то арендодатель имеет потери от продажи актива или передачи актива другому лицу. Другими словами, законодательные акты трактуют аренду в качестве договора, подлежащего к исполнению. Говоря иначе, попытка свести информацию об аренде к представлению в качестве активов и кредиторской задолженности недостаточно обоснована даже с юридической точки зрения [5].

«Общий принцип в применении к долгосрочной аренде обуславливает увеличение сумм, подлежащих капитализации, и не ограничивает величину имущественных прав. Если договор аренды предполагает фиксированную сумму оплаты, которая не может быть отменена, то следует капитализировать полную сумму независимо от того, является ли оплатой имущественных прав или дополнительных услуг, связанных с использованием имущества» [3, с. 381].

Следовательно, право собственности над активом, переданным в аренду, остается за арендодателем, и данное право должно быть зафиксировано в балансе арендодателя в качестве финансовых вложений, сделанных в организацию арендатора, а не в качестве дебиторской задолженности. Иначе получается, что арендодатель сделал инвестиции, передавая объект аренды арендодателю, в свою же балансовую дебиторскую задолженность. Таким образом, актив, переданный арендатору на основании права пользования, в учете арендатора должен отражать трансформацию имущественных прав в право на получение экономических выгод, выраженных в форме финансовых вложений, или, говоря языком бухгалтерских записей, данное право предлагается отражать в учете следующим образом:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения»,
субсчет «Имущество переданное
в аренду» 400 тыс. руб.

К-ту сч. 01 «Основные средства»,
субсчет «Имущество переданное
в аренду» 400 тыс. руб.

Последующий процесс учета полученных арендных платежей должен отражать возмещение (возврат) сделанных инвестиций арендатором:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»,
субсчет «Фиксированные арендные
платежи» 100 тыс. руб.
(ежегодно)

К-т сч. «Финансовые вложения» 100 тыс. руб.
(ежегодно)

⁹ Там же, п. 76.

¹⁰ Там же, п. 93.

Одновременно, получение экономических выгод арендодателем за переданное в аренду имущество авторами настоящей статьи предлагается отражать следующим образом (если этот вид деятельности не является основным):

<i>Д-т сч. 51 «Расчетные счета», субсчет «Переменные арендные платежи»</i>	<i>25 тыс. руб. (ежегодно)</i>
<i>К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Переменные арендные платежи»</i>	<i>25 тыс. руб. (ежегодно)</i>

Информация о характере и величине экономических ресурсов позволяет сделать оценку условий получения выплат, предусмотренных правами требования к организации-арендатору, при условии, что для арендатора арендуемые объекты признаны в качестве актива, вернее, если актив находится под контролем арендатора, который связывает арендуемый актив с организацией арендатора. Это положение соответствует идентификации договора аренды: «Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение»¹¹.

Кроме того, авторы подчеркивают, что арендатор должен представлять в финансовой отчетности активы в форме права пользования отдельно от активов организации в форме права собственности, а также обязательство по аренде отдельно от других обязательств.

Отдельно, считаем необходимым дать некоторые пояснения относительно оценки обязанности арендатора по осуществлению арендных платежей. Когда речь идет о фиксированных арендных платежах, то подразумевается начисленная амортизация на актив в форме права пользования и процентные расходы, рассчитанные по единой процентной ставке, действующей на начало аренды и уменьшающей обязательство с учетом осуществленных арендных платежей, т.е. говоря бухгалтерским языком, авторы обращают внимание на необходимость отражения данного обязательства по *К-ту сч. «Обязательство к исполнению», субсчет «Арендные платежи» – 500 тыс. руб.*

При этом следует учитывать, что обязанность арендатора возникает перед арендодателем. Это означает, что актив, отражающий у арендодателя денежную стоимость переданного в аренду имущества должен быть отражен в идентичной оценке

с обязательствами арендатора. Возникающая разница между балансовой стоимостью актива арендодателя и обязательствами арендатора, должна корректироваться через прибыли или убытки.

В учете арендных отношений следует обратить внимание еще на одну проблему, которая возникает в связи с обесценением активов, переданных в аренду. Для этого следует уточнить общепринятое понятие амортизации для амортизации активов, переданных в аренду. Амортизация активов в форме права пользования должна рассматривать, наряду с переносом стоимости основных средств на вновь созданный продукт, формирование резерва запаса стоимости финансового капитала арендодателя, позволяющего восполнять потери от обесценения основных средств арендодателя.

В заключении данной статьи хотелось бы отметить, что рассмотрение договорных арендных отношений органически вписывается в исследование теоретической концепции учета договорных обязательств, но требует специальных информационно-методических подходов, как, впрочем, и для отражения в учете других договорных обязательств. Более того, в результате проведенного исследования арендных отношений был выявлен новый подход к капитализации стоимости договорных обязательств к исполнению, существенно отличающийся от традиционного метода капитализации расходов и затрат, формирующего первоначальную стоимость активов.

Литература

1. Бухгалтерский учет: учебник / И.И. Бочкарева [и др.]; под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2007. 771 с.
2. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации: в 2 т. Т. 2: части I, II, ГК РФ / Под ред. Т. Е. Абовой, А. Ю. Кабалкина; Ин-т государства и права РАН. 6-е изд. перераб и доп. М.: Издательство Юрайт, 2011. 926 с.
3. Плотников В.С., Плотникова О.В. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6, № 6. С. 42–51.
4. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. О теоретических аспектах Международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20, № 1 (415). С. 2–15.
5. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

¹¹ Там же, п. 9.

Сведения об авторах

Канапинова Сауле Сериковна – аспирант кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия.

Author SPIN-code: 6638-2410. ORCID ID 0000-0003-0884-063X.

E-mail: do.kss@mail.ru

Плотников Виктор Сергеевич – доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия.

Author SPIN-code: 5819-6102. ORCID ID 0000-0001-7214-1847

E-mail: vcplotnikov@yandex.ru

ACCOUNTING FOR CONTRACTUAL OBLIGATIONS IN A FINANCE LEASE TRANSACTION

S. Kanapinova

Novosibirsk State University of Economics and Management "NINH", Novosibirsk, Russia

V. Plotnikov

Novosibirsk State University of Economics and Management "NINH", Novosibirsk, Russia

Discussions on lease accounting have been going on among accounting researchers for at least 100 years. However, they are reduced to one goal – the recognition of the lease as an object of accounting. At the same time, the lease determines the totality of accounting for various objects and entities involved in the system of lease relations based on the system of property objects transferred for rent from the lessor to the lessee. Consequently, the objects of lease accounting should be economic resources transferred under a lease agreement to the lessee with the right to use them for a certain period of time for the production of other goods or services by the lessee and reimbursement of the value of the property received and the corresponding variable remuneration to the lessee for the right to use the leased assets expressed in the form of contractual obligations of the lessee. The content of the article proposed for consideration is based on the disclosure of the content of this author's position.

Key words: lease relations, the right to use property objects, contractual obligations of the lessee, financial investments of the lessor.

References

1. Bochkareva I.I., Bykov V.A., Kovalev V.V., Levina G.G., Lipatov V.A., etc., *Bukhgalterskii uchët: uchebnik* [Accounting: textbook], Moscow: Izd-vo "Prospekt", 2007, 771 p.
2. Abova T.E., Kabalkin A.Yu. *Kommentarii k Grazhdanskomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii* [Commentary on the Civil Code of the Russian Federation], Vol. 2: Parts I, II, of the Civil Code of the Russian Federation, Moscow: Izdatel'stvo Yurait, 2011, P. 926.
3. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. FSB 25/2018 "Lease Accounting" and IFRS 16 "Lease": comparative analysis of the main provisions, *Uchet. Analiz. Audit*, 2019, T. 6, No. 6, pp. 42–51. (In Russ.)
4. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Mel'nikov V.I. On the theoretical aspects of the International Standard IFRS 16 "Lease", *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët*, 2017, T. 20, No 1 (415), pp. 2–15. (In Russ.)
5. Khendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory], Moscow: Finansy i statistika, 1997, 576 p. (In Russ.)

About the authors

Saule S. Kanapinova – postgraduate student of the Department of Information and Analytical Support and Accounting of the Novosibirsk state University of Economics and management (NINH), Novosibirsk, Russia.

Author SPIN-code: 6638-2410. ORCID ID 0000-0003-0884-063X.

E-mail: do.kss@mail.ru

Victor S. Plotnikov – Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting of the Novosibirsk State University of Economics and Management (NINH), Novosibirsk, Russia.

Author SPIN-code: 5819-6102. ORCID ID 0000-0001-7214-1847.

E-mail: vcplotnikov@yandex.ru