

ФИНАНСОВАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ В ОЦЕНКЕ СТОИМОСТИ ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

В. С. Плотников

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

О. В. Плотникова

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

Финансовая составляющая деятельности организации или объектов ее учета всегда находилась в центре внимания исследования экономистов. К сожалению, следует отметить, что для бухгалтерского учета, основанного на нормативной экономике, отражение финансовой составляющей стоимости договорных обязательств остается без должного внимания. В тоже время, оценка и отражение в учете и отчетности стоимости договорных обязательств расширяет сферу бухгалтерского учета, делает его информацию перспективной и более значимой для финансового анализа и повышения эффективности реализации финансовых отношений. Финансовая составляющая в оценке стоимости обязательств в обменной сделке предполагает достаточно сложный, порой, неоднозначный, процесс. Для его исследования в концепции учета договорных обязательств основное внимание должно быть уделено признанию договорных обязательств, оценке монетарных активов и обязательств, обеспечивающих отражение данных объектов в качестве объектов бухгалтерского учета, а также процессов их преобразования в факты хозяйственной жизни.

Ключевые слова: договорные обязательства; оценка договорных обязательств; справедливая стоимость.

Современная экономика побуждает организации устанавливать взаимосвязь между корпоративной стратегией и финансовыми целями, нацеленными, в конечном итоге, на повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности и обеспечение качества финансового менеджмента. На сегодняшний день наблюдается значительный рост использования финансовых инструментов в рыночной экономике, способствующий качественному преобразованию финансового рынка.

Спектр финансовых инструментов весьма разнообразен и достигает, по оценкам специалистов, более 700 видов. С развитием финансового рынка расширяется круг использования финансовых инструментов и, как отмечал Дж. К. Халл: «Рынки производных ценных бумаг развиваются чрезвычайно успешно. Дело в том, что рынки деривативов оказались привлекательными для самых разных трейдеров и характеризуются большой ликвидностью. Если инвестор желает заключить контракт, ему не составит труда найти контрагента» [1, с. 46].

Так что же объединяет такой широкий спектр финансовых инструментов, в том числе, производных финансовых инструментов? Это, безусловно, то, что: «Финансовый инструмент – договор,

в результате которого возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой»¹. Отметим, что в договоре определены объекты финансового учета и финансового анализа – договорное право и договорное обязательство, определяющие финансовую составляющую договорных отношений, а сам договор является лишь объектом наблюдения, содержащим информацию о будущих процедурах, обеспечивающих обменные сделки. Однако, следует учитывать, что сам договор, рассматриваемый в качестве финансового инструмента, имеет свою стоимость, то есть сам договор является финансовой составляющей в обменной сделке. Этот факт, к сожалению, не отражается в отечественном финансовом учете, так как традиционно принято считать, что договорные обязательства сторон обменной сделки взаимопогашаются и нет необходимости их отражения в системе финансового учета, а деривативы в нефинансовых организациях рекомендуется, в лучшем случае, отражать за балансом.

На сегодняшний день в рыночной экономике, в сфере финансов договорные обязательства давно считаются их объектом, а в сфере финансового учета наблюдается лишь переход от отражения

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»: введен приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н (п. 11, приложение). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193676/ (дата обращения 12.02.2023).

фактов хозяйственной жизни к отражению договорных обязательств, предшествующих этим фактам. Такой подход можно признать в качестве изменений в методологии финансового учета, в особенности, в обосновании финансовой составляющей в признании и оценке обязательств на момент заключения договора, то есть активов обменной сделки, которые следует приобрести или произвести для будущей продажи. Основополагающим моментом в этом вопросе является установление величины, которую кто-либо из участников обменной сделки готов заплатить за данный актив, который может быть продан в результате фактической сделки в будущем. Именно поэтому оценка предлагаемого по договору актива становится финансовой составляющей стоимости договорных обязательств. Отметим, что в данном случае речь идет о договорном праве и договорном обязательстве, которые принимают на себя участники обменной сделки.

Решения, принимаемые участниками обменной сделки, зависят от экономических выгод, которые контрагенты трансакции ожидают получить от величины продаж или роста рыночной цены актива в будущем. При оценке стоимости договорных обязательств следует исходить из принципа: «То, что может быть измерено – измеряется» [2, с. 7]. Признанные в качестве объектов учета и финансовых договорных обязательств, возникающие на момент заключения договора, содержат информацию об экономических ресурсах организации и правах требования к этой отчитывающейся организации.

В Концептуальных основах представления финансовых отчетов (2018 г.) (далее – КОПФО), речь идет о том, что «экономический ресурс – это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод»² и, одновременно, обязанности, заключающиеся «в передаче экономического ресурса»³, в основе которых лежит базовый актив.

Следует отметить, что большинство экономистов уже не употребляют экономическую категорию «передача активов в собственность», а признают экономическую категорию «пучок правомочий» на актив. Именно о праве на актив говорится в приведенном в КОПФО определении экономического ресурса. При этом п. 4.15 КОПФО уточняет содержание прав: «Право может отвечать определению экономического ресурса и, следовательно, быть активом, даже если вероятность того, что оно будет создавать экономические выгоды, мала. Тем не менее эта низкая вероятность может влиять на решения о том, какую информацию предостав-

лять об активе и каким образом ее предоставлять, в том числе решения о том, следует ли признавать актив и каким образом его оценивать⁴.

На вопрос, содержащийся в КОПФО – следует ли признавать актив и в каком виде, авторы настоящей статьи считают, что ответить следует следующим образом: для признания договорных обязательств в сфере финансового учета следует разработать специальный фонд счетов – счетов договорных монетарных активов и договорных монетарных обязательств. В данной ситуации как нельзя лучше подходит концепция оценки справедливой стоимости договорных обязательств, цель которой состоит в том, чтобы «определить цену, по которой была бы осуществлена обычная сделка между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цену выхода на дату оценки с позиции участника рынка, который удерживает указанный актив или является должником по указанному обязательству)»⁵.

Для концепции учета договорных обязательств можно было бы сделать некоторые уточнения по дате оценки: «на дату оценки» заменить на «на дату утверждения договора», а «является должником» заменить на «является обязанным по имеющемуся обязательству», иначе получается, что обязанность участников обменной сделки возникает при заключении договора, а не по частично исполненному обязательству по факту хозяйственной жизни.

В бухгалтерском учете оценка по справедливой стоимости договорных обязательств как бы балансирует между наукой и искусством в виде существующих факторов неопределенности информации, когда на конкурентном рынке каждая организация будет стремится обозначить их отличающимися намерениями. Тот факт, что активные рынки агрегируют желания и намерения всех участников обменных сделок, дает право рассматривать договорные обязательства в качестве потенциальных индикаторов спроса и предложения.

Я. В. Соколов следующим образом характеризует оценку в бухгалтерском учете: «Оценка есть способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный. Она выполняется в целях тех или иных хозяйствующих субъектов и представляет собой воплощение принципа квантification» [3, с. 197].

Справедливая стоимость как учетная категория была принята и получила весьма значимую оценку на XVIII Всемирном Конгрессе бухгалтеров

² Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.4. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.01.2023).

³ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.27. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.01.2023).

⁴ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.15. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.01.2023).

⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: утв. приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (п. 2). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/ (дата обращения: 23.01.2023).

в г. Пекине⁶, ее определение было зафиксировано в МСФО (IFRS) 13: «Настоящий стандарт определяет понятие «справедливая стоимость» как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки»⁷.

И в первом, и во втором определении оценки имеются факторы неопределенности информации, на что и указывает Я. В. Соколов: «Любой факт хозяйственной жизни, получая оценку, несет определенную вероятность. Чем больше вмененная оценка отклоняется от ожидаемой величины, тем выше информативность этой оценки» [3, с. 206].

В данной ситуации попробуем разобраться со справедливой стоимостью объектов учета с позиции концепции учета договорных обязательств.

Относительно перевода натурального измерителя в денежный для определения цены нет сомнений. Но что касается времени и вероятности оценки объектов обменной сделки, то в определении справедливой стоимости как цены наблюдаются серьезные расхождения. Если Я. В. Соколов подразумевает определение цены объекта учета по факту хозяйственной жизни, то МСФО (IFRS) 15 предполагает использование рыночной информации для определения цены объекта обменной сделки на момент заключения договора, а не фактического осуществления трансакции. Именно поэтому в определении справедливой стоимости проявляется определенная вероятность, точнее говоря, вероятность совпадения цены базового объекта обменной сделки, существующей на активном рынке на момент заключения договора, и цены, которая будет определена при передаче данного экономического ресурса под контроль покупателя.

А так как «оценка наличия контроля помогает идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией»⁸, то экономический ресурс должен быть отражен в организации покупателя в момент получения контроля над ним.

И именно это, по нашему мнению, подразумевал Я. В. Соколов, говоря о высокой информативности такой оценки. Поэтому аналитикам придется серьезно потрудиться, выделяя рыночные факторы, повлиявшие на изменение цены на один и тот же экономический ресурс в учете продавца и покупателя с течением времени.

⁶ XVIII Всемирный конгресс бухгалтеров был организован Международной федерацией бухгалтеров и Малайзийским институтом бухгалтеров и проходил 8-11 ноября 2020 г. в г. Куала-Лумпур (Малайзия). В нем приняли участие более 6000 человек более чем из 130 государств. Участники Конгресса представляли профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов, научные и учебные заведения, органы, занятые регулированием бухгалтерского учета и аудита, а также ряд международных и региональных организаций (ЕС, Мировой банк, КМСФО, Совет по финансовой стабильности, Международный форум независимых регуляторов аудита и др.).

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» : утв. приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н (п. 9). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/ (дата обращения: 23.01.2023).

⁸ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.19. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.01.2023).

⁹ «Бухгалтерские счета делятся на основные счета (содержащие основные показатели, сохраняющие, как правило, первоначальную или восстановительную оценку объекта наблюдения, отраженного на счете, и используемые самостоятельно) и регулирующие (на этих счетах учитываются уточняющие показатели, которые не могут использоваться без счета, оценка показателя на котором регулируется)» [5, с. 313].

«Информация о договорных обязательствах, связанная с будущими операциями с экономическими ресурсами и с будущими поступлениями и платежами денежных средств, может служить индикатором степени изменений в стоимости объектов учета в обменной сделке, произошедших во времени, преобразования справедливой стоимости обязательств в справедливую стоимость фактов хозяйственной жизни, т.е. как изменения рыночных цен или процентных ставок повлияли на изменение стоимости экономических ресурсов и, следовательно, на способность предприятия генерировать чистые притоки денежных средств» [4, с. 155].

Кроме того, следует обратить внимание на тот факт, что в соответствии с правилами бухгалтерского учета нельзя допускать различия в оценке одних и тех же объектов в рамках одной обменной сделки у ее участников – продавца и покупателя. Для этого можно использовать так называемые «регулирующие счета»⁹.

Если для учета договорных обязательств использовать счета монетарных активов, отражающих право на экономический ресурс, и монетарных обязательств, отражающих обязанность оплатить этот экономический ресурс по неизменной оценке, то для регулирования оценки финансовой составляющей при передаче объекта обменной сделки под контроль покупателя по действующей рыночной оценке на момент завершения обменной сделки, для регулирования разницы в цене объекта обменной сделки авторы настоящей статьи предлагают использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы», который должен отражать изменения рыночных условий и их влияние на цену базового объекта обменной сделки.

В качестве признания дополнительного дохода или расхода по объекту обменной сделки можно в структуре принципов учета выручки по договорам с покупателями сформулировать дополнительное требование к тексту МСФО (IFRS) 15: «рост или падение стоимости базового актива во временном лаге исполнения договорных обязательств должны быть отражены в структуре собственного капитала, за его пределами – в прибыли или убытке» [4, с. 168].

На необходимость исследования договорных обязательств обращает внимание и О. И. Уильямсон: «Достоверные обязательства и достоверные

угрозы обладают общим свойством: и те и другие возникают в основном с наличием необратимых на цели других проектов специализированных инвестиций. Но если достоверные обязательства принимаются в поддержку альянсов и для обеспечения обмена, то достоверные угрозы появляются в контексте конфликтов и соперничества сторон» [6, с. 273].

Безусловно, оценка риска невыполненного обязательства – весьма сложный процесс. Он включает, прежде всего, оценку возможности производителя базового актива, оценку платежеспособности покупателя, а также оценку рыночных рисков, например, изменение банковского процента и т.д. Причем риск неопределенности информации будет присутствовать всегда: «Предложенное понимание соответствия структур управления параметрам трансакций учитывает только два из трех параметров, применяемых при характеристике трансакций, – специфичность активов и частоту. Предполагается, что третья их характеристика – неопределенность – проявляется в степени достаточной для того, чтобы говорить о проблеме принятия адаптивных, последовательных решений. Повод для осуществления успешных адаптаций возникает вследствие невозможности (или дорогоизны) перечисления всех возможных будущих событий и/или выработка соответствующих мер адаптации к ним заранее» [6, с. 143].

В заключение статьи хотелось бы обратить внимание на то, что концепция учета договорных обязательств должна разрабатываться на стыке трех экономических дисциплин: финансы, бухгалтерский учет и анализ. При этом наука о финансах должна способствовать процессу признания и оценки договорных обязательств. В целом, и институциональная экономика, и финансы достаточно давно предъявляют требования необходимости учетного отражения процессов признания договорных обязательств обменной сделки и их трансформации в факты хозяйственной жизни. В данном случае концепция учета договорных обязательств может стать эффективным инструментом для анализа влияния изменения рыночных условий на стоимость базовых активов обменной сделки. Такая информация окажется весьма полезной и для системы финансового менеджмента организации.

И еще хотелось бы отметить ряд важных моментов, которые, несомненно, ожидают теорию и практику финансового учета при признании концепции учета договорных обязательств [4; 7-15]:

1. Договорные обязательства в силу своей объективности, так как информация о них формируется на рынке, должны найти свое место в структуре финансового учета и в системе финансового менеджмента как один из факторов обеспечения его качества.

2. Договорное обязательство должно быть отражено в системе финансового учета и отчетности в настоящее время, но является следствием договорных отношений, законодательных актов и административных решений.

¹⁰ Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 1.4, п. 4.3. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979 (дата обращения: 26.01.2023).

¹¹ Там же.

3. Системное отражение договорных обязательств расширяет сферу финансового учета за счет включения в нее рыночных отношений, что позволяет уточнить определение предмета бухгалтерского учета: «Обязательства и обязательственное право наряду с фактами хозяйственной жизни являются элементами предмета бухгалтерского учета и определяются элементарными моментами финансово-хозяйственного процесса, подтверждающего или изменяющего финансовое состояние организации в структуре балансового обобщения» [10, с. 36].

4. Договорное обязательство выступает в качестве обособленного (отдельного) объекта финансового учета, отражающего количественное и качественное отношение сторон обменной сделки, выраженных в зафиксированном в договоре количестве денежных единиц.

5. Отражение в бухгалтерском учете договорных обязательств потребует формирования специального фонда счетов бухгалтерского учета и введения их в структуру Плана счетов бухгалтерского учета.

6. Концепция учета договорных обязательств позволяет уменьшить образовавшийся разрыв между академической экономической наукой и теорией бухгалтерского учета.

7. Главное заключается в том, что последние (2018 г.) Международные Концептуальные основы представления финансовых отчетов, по сути дела, формирующие методологию бухгалтерского учета, вводят понятие *экономического ресурса*, имеющего двойственный характер, выделяя при этом такие существенные характеристики, как *актив*, представляющий собой «существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий»¹⁰, и *экономический ресурс – право*, «которое обладает потенциалом создания экономических выгод»¹¹. Именно право и определяет финансовую составляющую стоимости в оценке договорных обязательств.

Литература

- Халл Дж. К. Опционы, фьючерсы и другие производные финансовые инструменты / Дж. К. Халл. – 6-е издание.: пер. с англ. – М.: ООО «ИД Вильямс», 2008. – 1056 с.
- Вопросы стоимости. Овладевайте новейшими приемами управления, инвестирования и регулирования, основанными на стоимости компании / [под ред. Э. Блэка]; пер. с англ. Н. А. Мельник. – М.: ЗАО «Олимп–Бизнес», 2009. – 400 с.
- Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета: монография. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 495 с.
- Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепции теории бухгалтерского учета: учебное пособие / под ред. В. С. Плотникова. – М.: Общество с ограниченной ответственностью «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2020. – 384 с. DOI: 10.12737/1009590.

5. Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. – Краснодар: ООО «Просвещение-Юг», 2012. – 512 с.
6. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма: фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация: [Пер. с англ.] / Оливер И. Уильямсон; [Науч. ред. и вступ. ст. В. С. Катьялло]. – СПб.: Лениздат, 1996. – 702 с.
7. Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция позитивного учета договорных обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23 (269). С. 9–17.
8. Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция конструктивного обязательства как элемент проекта концепции международной интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 47 (293). С. 2–11.
9. Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция позиционного учета договорных обязательств // Бухгалтерский учет. 2013. № 9. С. 122–125.
10. Плотников В. С., Плотникова О. В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. Москва: ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ», 2013. – 252 с.
11. Плотников В. С., Канапинова С. С. Концептуальные основы: договорные обязанности и обязательства как элементы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2020. Т. 23, № 7 (469). С. 726–741. DOI: 10.24891/ia.23.7.726.
12. Плотникова О. В. Концепция конструктивного обязательства в методологии и организации учета инструментов хеджирования: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. – Воронеж: Воронежский государственный университет, 2014. – 370 с.
13. Плотников В. С., Плотникова О. В. Философия бухгалтерского учета как экономической науки (часть 1) // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 2. С. 7–17.
14. Плотников В. С., Плотникова О. В. Философия бухгалтерского учета как экономической науки (часть 2) // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 3. С. 7–21.
15. Плотников В. С., Плотникова О. В. Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчетность: монография. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 278 с. DOI: 10.12737/monography_5aaafadaa5e5677.15904893.

Сведения об авторах

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, Российская Федерация. SPIN-код автора: 5819-6102
ORCID ID 0000-0001-7214-1847
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru

Плотникова Олеся Владимировна – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Российская Федерация. SPIN-код автора: 8383-7410
ORCID ID 0000-0002-2384-6418
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru

THE FINANCIAL COMPONENT IN ASSESSING THE VALUE OF CONTRACTUAL OBLIGATIONS

V. Plotnikov

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

O. Plotnikova

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

The financial component of the organization's activities or the objects of its accounting has always been in the focus of economists' research. Unfortunately, it should be noted that for accounting based on normative economics, the reflection of the financial component of the value of contractual obligations remains without due attention. At the same time, the assessment and reflection in accounting and reporting of the value of contractual obligations expands the scope of accounting, makes its information promising and more significant for financial analysis and improving the effectiveness of the implementation of financial relations. The financial component in assessing the value of obligations in an exchange transaction involves a rather complex, sometimes ambiguous, process. To study it in the concept of accounting for contractual obligations, the main attention should be paid to the recognition of contractual obligations, the assessment of monetary assets and liabilities that ensure the reflection of these objects as accounting objects, as well as the processes of their transformation into facts of economic life.

Key words: contractual obligations; assessment of contractual obligations; fair value.

References

1. Khall Dzh. K. *Optionsy, f'yuchersy i drugie proizvodnye finansovye instrumenty* [Options, futures and other derivative financial instruments], Moscow: OOO "ID Vil'yams", 2008, 1056 c.
2. Arau J., Barbour J. A., Bassett R., Black A., Weisenrieder F., Gee D. et al. *Voprosy stoimosti. Ovladevajte noveishimi priemami upravleniya, investirovaniya i regulirovaniya, osnovannymi na stoimosti kompanii* [Cost issues. Master the latest techniques of management, investment and regulation based on the value of the company], Moscow: ZAO "Olimp-Biznes", 2009, 400 p.
3. Sokolov Ya. V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [Fundamentals of accounting theory: monograph], Moscow: Finansy i statistika, 2005, 495 c.
4. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. *Kontseptsii teorii bukhgalterskogo ucheta: uchebnoe posobie* [Concepts of accounting theory: textbook], Moscow: Obshchestvo s ogranicennoi otvetstvennostyu "Nauchno-izdatel'skii tsentr INFRA-M", 2020, 384 c. DOI: 10.12737/1009590.
5. Kuter M. I. *Vvedenie v bukhgalterskii uchet: uchebnik* [Introduction to Accounting: textbook], Krasnodar: OOO «Prosveshchenie-Yug», 2012, 512 p.
6. Uli'yamson O. I. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma: firmy, rynki, «otnoshencheskaya» kontraktatsiya* [Economic institutions of capitalism: firms, markets, "relational" contracting], St. Petersburg: Lenizdat, 1996, 702 p.
7. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. The concept of positive accounting of contractual obligations, *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2013, No. 23 (269), pp. 9–17. (In Russ.)
8. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. The concept of constructive commitment as an element of the draft
- concept of international integrated reporting, *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2013, No. 47 (293), pp. 2–11. (In Russ.)
9. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. The concept of positional accounting of contractual obligations, *Bukhgalterskii uchet*, 2013, No. 9, pp. 122–125. (In Russ.)
10. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniya dostovernosti informatsii o funktsionirovaniyu kompanii na rynke: monografiya* [Accounting of financial instruments as a factor of ensuring the reliability of information about the functioning of the company in the market: monograph], Moscow: OOO «Izdatel'skii dom FINANSY i KREDIT», 2013, 252 p.
11. Plotnikov V. S., Kanapinova S. S. Conceptual framework: contractual obligations and obligations as elements of financial statements, *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2020, Vol. 23, No. 7 (469), pp. 726–741. DOI: 10.24891/ia.23.7.726.
12. Plotnikova O. V. *Kontseptsiya konstruktivnogo obyazatel'stva v metodologii i organizatsii ucheta instrumentov khedzhirovaniya* [The concept of constructive obligation in the methodology and organization of accounting for hedging instruments]: Doc. sci (econ.) Thesis: 08.00.12, Voronezh: Voronezhskii gosudarstvennyi universitet, 2014, 370 p.
13. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Philosophy of Accounting as an economic science (Part 1), *Uchet. Analiz. Audit*, 2017, No. 2, pp. 7–17. (In Russ.)
14. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Philosophy of Accounting as an economic science (Part 2), *Uchet. Analiz. Audit*, 2017, No. 3, pp. 7–21. (In Russ.)
15. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. *Ob"edinenie biznesa i konsolidirovannaya finansovaya otchetnost'*: monografiya [Business combination and consolidated financial statements: monograph], Moscow: INFRA-M, 2018, 278 p. DOI: 10.12737/monography_5aa-fadaa5e5677.15904893.

About the authors

Victor S. Plotnikov – Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russian Federation.

Author SPIN-code: 5819-6102
ORCID ID 0000-0001-7214-1847
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru

Olesya V. Plotnikova – Doctor of Economics, associate Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russian Federation.

Author SPIN-code SPIN code: 8383-7410
ORCID ID 0000-0002-2384-6418
E-mail: vcplotnikov@yandex.ru