

УДК 165.1;657.01

Философия бухгалтерского учета как экономической науки*

ПЛОТНИКОВ ВИКТОР СЕРГЕЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Экономика, финансы и учет», Севастопольский филиал Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, Севастополь, Россия
vcplotnikov@yandex.ru

ПЛОТНИКОВА ОЛЕСЯ ВЛАДИМИРОВНА,

доктор экономических наук, доцент, исполняющая обязанности заведующей кафедрой «Экономика, финансы и учет», Севастопольский филиал Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, Севастополь, Россия
vcplotnikov@yandex.ru

Аннотация

Представленная статья разделена на две части. Содержание первой части определяется философским осмыслением места и роли бухгалтерского учета в экономической науке. Бухгалтерский учет как экономическая наука не может существовать в отрыве от экономической теории. В доказательство этого тезиса в первой части статьи приведена концепция конструктивного обязательства, в основу которой положена позитивная теория.

Во второй части статьи рассматриваются еще две концепции: концепция консолидированной финансовой отчетности и концепция интегрированной отчетности с использованием теории экономического искусства. Цель исследования определена доказательством того факта, что бухгалтерский учет является динамически развивающейся наукой на основе формирования новых концепций и уточнения имеющихся.

Значимость для науки бухгалтерского учета заключается в том, что:

1. Вышеобозначенные концепции позволяют рассматривать организацию не как «изолированную ячейку», а как «клетку рыночного хозяйства» во всем многообразии рыночных отношений.
2. Концепция консолидированного учета дает возможность отразить рыночные отношения консолидированной группы предприятий.
3. Концепция бизнес-учета и интегрированной отчетности — это информационная система бизнес-модели о процессах создания стоимости и прироста стоимости, отражающая измерение изменений результатов использования капиталов.

Ключевые слова: позитивная, нормативная экономика и экономическое искусство; концепция конструктивного обязательства; концепция консолидированного учета; концепция бизнес-учета и интегрированной отчетности.

Philosophy of Accounting as an Economic Science**

PLOTNIKOV VICTOR S.,

Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department "Economics, finance and accounting", Sevastopol branch of the Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol, Russia
vcplotnikov@yandex.ru

* Окончание. Начало см. в № 2 2017 г.

** Continuation of the article published in No. 2, 2017.

PLOTNIKOVA OLESYA V.,

*Doctor of Economics, Professor, acting Head of the Department "Economics, finance and accounting", Sevastopol branch of the of the Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol, Russia
vcplotnikov@yandex.ru*

Abstract

The article is divided into two parts. The first part provides the philosophical interpretation of the role and place of accounting in economics. Accounting as an economic science cannot exist in isolation from economic theory. To justify this thesis the first part of the article describes the concept of a constructive obligation based on a positive theory.

The second part of the article considers two more concepts: the concept of consolidated financial statements and the concept of integrated reporting using the theory of economic art. The objective of the research is to prove that accounting is a dynamically developing science based on the formation of new concepts and refinement of the existing ones.

The significance of the research for accounting science can be defined as follows:

1. The above concepts allow us to consider an organization not as an "isolated cell", but as a "cell of market economy" in the whole variety of market relations.
2. The concept of consolidated accounting makes it possible to reflect the market relations of a consolidated group of enterprises.
3. The concept of business accounting and integrated reporting constitutes an information system for a business model of creating value and capital gains processes, the model which reflects the measurement of changes in the results of the use of capital.

Keywords: normative positive economics and economic art; the concept of a constructive obligation; the concept of consolidated accounting; the concept of business accounting and integrated reporting.

Часть II. Философия экономического искусства: концепции консолидированной и интегрированной отчетности

Традиционно под профессиональностью понимается способность принимать решение в условиях неопределенности и нести за него ответственность. К сожалению, следует отметить, что в последнее время бытует мнение, что бухгалтер осуществляет свою деятельность в системе установленных правил и главной его задачей является выполнение норм действующих стандартов. Тем не менее выполнение вышеобозначенной задачи требует определенного уровня знаний и навыков, но следует учитывать, что эта задача — задача не столько счетовода, сколько **счетоведа**.

«Бухгалтерский учет (счетоведение) есть наука о сущности и структуре сущности фактов хозяйственной жизни... Бухгалтерский учет (счетоводство) — это практически организованный процесс наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи данных о фактах хозяйственной жизни [2, с. 14–15].

В доказательство использования счетоведения, основанного на профессиональном мышлении бухгалтера, примем за объект исследования консолидированную группу предприятий, которая представляет собой «экономическое объединение юридически самостоятельных организаций, объединенных на основе приобретения большинства прав собственности или прав, обеспечивающих значительное влияние в дочерних и зависимых предприятиях, действующее как единая хозяйствующая единица и осуществляющее общую финансово-хозяйственную политику с целью получения прибыли и реализации инвестиционных проектов. С юридической точки зрения консолидированная группа существует только в системе бухгалтерского учета и консолидированной финансовой отчетности» [15, с. 60].

Вот где наглядно проявляются отступление от одного из фундаментальных принципов бухгалтерского учета — метода имущественного обособления предприятия в балансе и необходимость профессионального суждения бухгалтера, так как **консолидированный учет — это**

искусство профессионального мышления бухгалтера, обеспечивающего создание финансового представления о деятельности консолидированной группы предприятий как единого целого, использующего при этом специальные методы (метод полной интеграции счетов и метод долевого участия) и специальные приемы (интегрирование и элиминирование учетной информации) при интеграции совокупного дохода для акционеров консолидированной группы.

При этом материнское общество как субъект подготовки и представления финансовой отчетности должно предоставлять консолидированную финансовую отчетность. **Консолидированная финансовая отчетность — это система показателей, характеризующих финансовое положение, совокупный доход акционеров и совокупные денежные потоки (возникающие в результате операций с внешними экономическими агентами), в которой обозначено право собственности акционеров материнской компании и акционеров с неконтролируемой долей участия, определяющих консолидированный капитал, обеспечивающий право акционеров группы на получение своей части переменного дохода.**

В условиях консолидированной группы предприятий имеют место неопределенности, отражающие несовершенство самих нормативных актов. Отметим, что, несмотря на имеющийся Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (в ред. от 03.07.2016), нет ни одного отечественного Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) или иных методических рекомендаций относительно этого вопроса. При этом данный Федеральный закон относительно способов и приемов формирования консолидированной финансовой отчетности отсылает отечественного бухгалтера к МСФО.

В данной ситуации бухгалтер берет на себя ответственность по принятию решения в большей степени проявить профессиональное суждение, чтобы объяснить те факты и явления, которые еще не наблюдались, но их целесообразно отразить, так как это требование современной рыночной экономики.

Профессиональное мнение бухгалтера предполагается признать одним из инструментов

регулирования бухгалтерского учета и «предтечей» нормативной экономики в сфере бухгалтерского учета. Профессиональное суждение учитывается при формировании системы консолидированного финансового учета, призванного обеспечить формирование полной и достоверной информации о финансовом состоянии и результатах деятельности консолидированной группы предприятий как единого целого.

Таким образом, сделана попытка расширить сферу применения бухгалтерского учета и тем самым поставить под сомнение догму метода имущественного обособления предприятия в балансе, который рассматривает предприятие как юридически обособленный субъект учета, имеющий в своем распоряжении имущество (актив) и соответствующее ему обязательство (пассив).

Консолидированная группа предприятий основана на приобретении большинства прав собственности или права значительного влияния на дочернее или зависимое общество. В данных обстоятельствах метод имущественного обособления не соответствует теории прав собственности, которая базируется на том, что организационным структурам типа фирмы или корпорации не придается никакого самостоятельного поведенческого значения. Они рассматриваются как «юридические фикции». У организации не может быть никаких своих целей, она есть не более чем сумма ограничений, в рамках которых осуществляют деятельность отдельные ее члены.

Как следствие такого противоречия, возникает бухгалтерский парадокс: экономический субъект — консолидированная группа предприятий — есть, а объекта учета и отчетности — нет. Причиной такого парадокса выступает бухгалтерский консерватизм. Именно он позволяет бухгалтерам утверждать, что, если холдинг не вписывается в рамки метода имущественного обособления предприятия в балансе, то нет и субъекта бухгалтерского учета.

Для решения данного бухгалтерского парадокса и была выдвинута концепция консолидированного учета и отчетности. В реальной хозяйственной жизни консолидированная группа предприятий находит свое отражение только в системе бухгалтерского учета и консолидированной финансовой отчетности, а ее

теоретическая основа базируется на таких категориях, как «собственность» и «право собственности» [16, с. 42–43].

«Таким образом, отношения собственности в консолидации предприятий охватывают процессы присвоения, отчуждения, пользования, владения и распоряжения факторами производства, направления использования средств, выбор форм консолидации предприятий, а также контроля за ними. Строго говоря, собственность является одним из ключевых (хотя и не единственным) элементом экономической власти — ее источником» [17, с. 58].

Безусловно, отношения по вопросу права собственности в консолидированной группе предприятий усложняются. Это относится, прежде всего, к отношениям между собственниками (инвесторами) материнской компании и оставшимися собственниками (с неконтролирующей долей участия) дочерних предприятий по поводу распределения переменного совокупного дохода, формируемого в целом по холдингу. В данном случае изменяются не только внутрихолдинговые отношения между юридически обособленными субъектами консолидированной группы, рассматриваемой как регулируемый микрорынок, но и отношения с внешними относительно холдинга экономическими субъектами. Тогда для профессионального бухгалтера встает главная проблема: как в этой ситуации поведет себя основной постулат бухгалтерского учета — двойная запись, в основе которой лежит принцип имущественного обособления предприятия в балансе?

Проводимые нами ранее исследования по вопросу консолидированного учета показали, что бухгалтерский прием двойной записи не изменяется, а для отражения вышеперечисленных внутрихолдинговых операций достаточно ввести дополнительный счет 78 «Расчеты с дочерними и зависимыми предприятиями» и тогда модель внутренних расчетов можно представить, как показано на *рисунке*.

В данной модели отражена передача готовой продукции предприятия Б, изготовленной для дальнейшей переработки на предприятии А. При этом с помощью двойной записи отражено преобразование готовой продукции (счет 43) в исходный ресурс (материал, счет 10) предприятия А. Взаимные расчеты между предприятиями

А и Б отражены по счету 78. При этом взаимные расчеты между предприятиями группы элиминируются и не оказывают влияния на консолидированную финансовую отчетность.

Этот пример приведен нами с целью показать, как, не меняя устоявшегося в практике учета его постулата — двойной записи, можно и даже необходимо уточнить качественные характеристики консолидированной финансовой отчетности, которая должна отразить деятельность консолидированной группы предприятий как единого целого хозяйствующего субъекта.

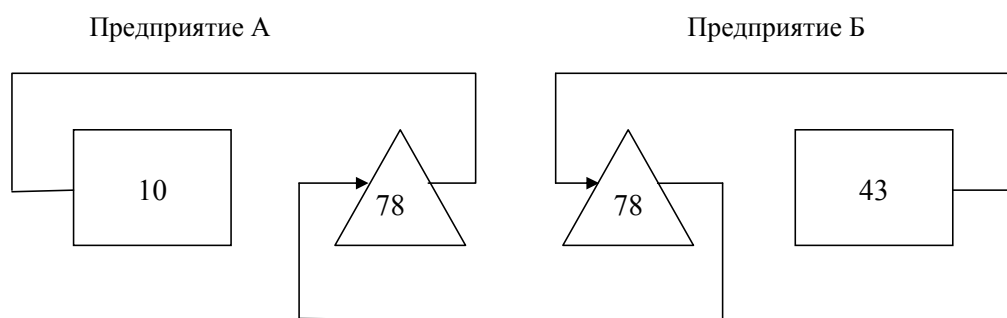
Нам вполне импонирует новый подход Совета по МСФО, заменивший принципы бухгалтерского учета на качественные характеристики учетной информации. Качественные характеристики учетной информации, в отличие от принципов, дают возможность профессиональному бухгалтеру осмыслить значимость и полезность производимой им информации. Поэтому хочется еще раз подчеркнуть тезис: «бухгалтерский учет существует — пока он полезен» [1, с. 57]. Этот тезис можно использовать и в сопутствующих (сопряженных) с бухгалтерским учетом науках: в анализе, аудите и т.п.

Поэтому мы не согласны с представителями позитивного направления в бухгалтерском учете Р. Ватса (Ross L. Watts) и Дж. Циммермана (Jerold L. Zimmerman), утверждающих:

«Мы полагаем, что все эти разнообразные группы людей, выбирая ими рекомендуемые процедуры учета и аудита, действуют таким образом, чтобы максимизировать собственное благосостояние» [6, с. 76].

Концептуальные основы акцентируют внимание на **качественных характеристиках информации бухгалтерского учета**, определяющих ее значимость и полезность для принятия управленческих решений другими субъектами управления, а не для поднятия статуса бухгалтера и его значимости. Его значимость и статус будут зависеть от того, как он, используя свои профессиональные навыки и знания, произведет значимую и полезную информацию.

Да, в этом случае это может отразиться и на его благосостоянии, и на благосостоянии других стейкхолдеров. «Теоретики бухгалтерского учета ставят вопросы обоих типов — как нормативные, пытаюсь найти лучший способ учета



Модель учета внутрихолдинговых расчетов

Примечание. Цифрами обозначены номера счетов из Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

хозяйственных операций, так и позитивные, раскрывая мотивацию принятия решений» [1, с. 21].

Учитывая незначительность достижения в создании комплекса принципов бухгалтерского учета, Совет по МСФО сосредоточил основное внимание на разработке стандартов по бухгалтерскому учету, определяя их как пути решения проблем финансового учета. К этому можно добавить, что сами стандарты не раскрывают способы и приемы бухгалтерского учета, отводя решение этой проблемы к сфере мнения профессионального бухгалтера. Стандарты выдвигают **требования** к раскрытию полезности и значимости информации в соответствии с качественными ее характеристиками.

Новой и весьма существенной деталью опубликованных в 2010 г. Концептуальных основ финансовой отчетности является то, что в них впервые дано четкое определение субъекта финансовой отчетности: субъект финансовой отчетности — это «ограниченная сфера экономической деятельности, финансовая отчетность которой потенциально может оказаться полезной для существующих и потенциальных инвесторов, лиц, представляющих заемный капитал, и прочих кредиторов, которые не в состоянии напрямую получать информацию, необходимую им при принятии решений о представлении данному субъекту финансовой отчетности ресурсов и при оценке того, использовали ли его руководство и совет директоров представленные им ресурсы рационально и эффективно» [18, с. 57].

Отметим, что субъектом финансовой отчетности в данном определении является

ограниченная сфера экономической деятельности, а не предприятие и не юридическое лицо. Таким образом, впервые сделана попытка расширить сферу применения бухгалтерского учета и тем самым поставить под сомнение догму метода имущественного обособления предприятия в балансе.

Замена принципов бухгалтерского учета на качественные характеристики полезной информации — решение, по нашему мнению, более оптимальное, так как принципы — это все-таки некие устоявшиеся, незыблемые постулаты, а качественные характеристики дают больший простор для профессионального мышления бухгалтера. На этом подходе построено большинство стандартов МСФО, а главное, очень важно для отечественного бухгалтера, который привык работать в соответствии с указаниями и инструкциями. Поэтому, используя приоритет профессионального бухгалтерского мышления, попробуем внести некоторые корректировки в качественные характеристики Концептуальных основ финансовой отчетности относительно концепции консолидированной финансовой отчетности.

К рассмотрению процедур трансформации качественных характеристик финансовой отчетности, изложенных в Концептуальных основах финансовой отчетности в условиях консолидированного учета и консолидированной финансовой отчетности, нас подтолкнуло высказывание А. С. Бакаева о том, что сделать одно ПБУ по консолидации невозможно, так как даже международные стандарты, которые по своей

сути являются указаниями по формированию консолидированной финансовой отчетности, содержат 41 стандарт и более 30 официальных разъяснений к ним [19].

Фундаментальные качественные характеристики Концептуальных основ финансовой отчетности определяют уместное и правдивое представление. При этом: «Качественные характеристики — атрибуты учетной информации, которые имеют тенденцию повышать свою полезность» [1, с. 83].

Уместность

«Финансовая информация способна повлиять на решения, если она имеет прогнозную ценность либо подтверждающую ценность, либо обе эти характеристики» [4, п. QC7].

По существу, содержание этой характеристики (уместности) определяет прогнозную информационную ценность концепции консолидированной финансовой отчетности для провайдеров финансового капитала, так как «свойства людей высказывать разные предпочтения при разной постановке вопроса используются не только в маркетинге. <...> А в сфере экономики, например, менеджеры фирмы за счет формы подачи информации о рассматриваемых инвестиционных проектах могут влиять на решение совета директоров, зная, что его члены скорее прибегнут к возможным рискам, если проект описан в терминах выгод»¹.

Консолидированная финансовая отчетность — это результат учетных процедур по объединению бизнеса, отражающих совокупность определенных видов деятельности, в результате которых инвестор получает контроль над одним или более бизнесами, что, в свою очередь, является основой для включения в периметр консолидации дочернего предприятия и, соответственно, дает основание для составления консолидированной финансовой отчетности.

Это дает право утверждать, что информационное отражение бизнес-процессов по объединению бизнеса «имеет прогнозную ценность, если она может быть использована в качестве

исходных данных для процессов, применяемых пользователями при прогнозировании будущих результатов. Финансовая информация не обязательно должна представлять собой прогноз, чтобы обладать прогнозной ценностью. Финансовая информация, обладающая прогнозной ценностью, используется пользователями при формировании собственных прогнозов» [4, п. QC8].

Поэтому, учитывая специфику процесса объединения бизнеса, в МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» особое внимание обращается на инвестиции инвестора, позволяющие обеспечить сделку по объединению бизнеса и их целевой возврат, а также на принципалов (провайдеров финансового капитала), принимающих решение о распределении капиталов, определяющих способность бизнес-процесса по объединению бизнеса формировать новую стоимость — стоимость объединенных компаний. Следовательно, прогнозная информация в сделке по объединению бизнеса подтверждает правомочия включения дочернего предприятия в периметр консолидации, когда показатели финансовой отчетности дочерней компании включаются в состав консолидированной финансовой отчетности. По существу, можно заметить: «Ключевым критерием стоимости любого объекта собственности является его полезность. Бизнес обладает стоимостью, если он может быть полезен реальному или потенциальному собственнику»².

Существенность

«Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся организации. Иными словами, существенность представляет собой специфичный для организации аспект уместности, основывающийся на характере или величине (либо обоих этих факторах) статей, к которым относится информация в контексте конкретного финансового отчета этой организации. Как следствие, Совет не может установить единый

¹ Кузьминов Я. И., Бендукидзе К. А., Юдкевич М. М. Курс институциональной экономики: институты, сети, трансакционные издержки, контракты: учеб. для студентов вузов. М.: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. С. 47.

² Оценка стоимости бизнеса: учебник / коллектив авторов; под ред. М. А. Эскиндарова, М. А. Федотовой. М.: КноРус, 2015. С. 40.

количественный порог существенности или заранее определить, что может быть существенным в какой-либо конкретной ситуации» [4, п. QS11]. В данной качественной характеристике, прежде всего для концепции консолидированной финансовой отчетности, имеет значение определение субъекта финансовой отчетности, в качестве которого выступает материнская компания.

При этом порядок включения дочернего предприятия в периметр консолидации основан на оценке контроля, т.е. до включения объекта инвестиций (дочернего предприятия) в консолидированную группу необходимо установить, обладает ли инвестор достаточной степенью правомочий, чтобы контролировать объект инвестиций, подвергается ли он рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, и обладает ли он возможностью использовать свои полномочия. Все эти факторы являются существенными для включения показателей финансовой отчетности дочернего предприятия в консолидированную финансовую отчетность.

Помимо этого, «оценивая контроль над объектом инвестиций, инвестор должен рассмотреть цель и структуру объекта инвестиций, чтобы определить, какая деятельность является значимой, каким образом принимаются решения касательно значимой деятельности, кто имеет текущую возможность руководить такой деятельностью и кто получает доход от такой деятельности»³. Существенным фактором в определении у инвестора полномочий контролировать объект инвестиций является значимая деятельность, которая оказывает значительное влияние на доход от объекта инвестиций. Для этого, «определяя, кто из инвесторов (если таковые имеются) обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, важно проанализировать соглашение, заключенное между инвестором и объектом инвестиций» [20, с. 68].

Правдивое представление

«Финансовые отчеты дают представление об экономических явлениях в словах и цифрах. Чтобы финансовая информация была полезной,

она должна не только давать представление об уместных экономических явлениях, но и обеспечивать правдивое представление экономических явлений, для отображения которых она предназначена. Для того чтобы быть идеальным с позиции правдивого представления, отображение должно обладать тремя характеристиками. Оно должно быть полным, нейтральным и не содержать ошибок. Конечно, совершенство редко, если вообще достижимо. Цель Совета по МСФО заключается в том, чтобы насколько возможно максимизировать данные качества» [4, п. QS12].

Значение данной качественной характеристики полезной финансовой информации многократно возрастает в рамках деятельности холдинговых структур, особенно для транснациональных корпораций. В этом случае речь идет не об одном предприятии, являющемся юридическим лицом, а об экономическом объединении юридически самостоятельных лиц, деятельность которых консолидированная финансовая отчетность должна показать как единое целое. При этом возможно применение специальных способов и приемов, широко используемых в западной практике, например элиминирование взаимозадолженностей и нереализованной прибыли из консолидированной финансовой отчетности. Данные приемы позволяют (но не гарантируют полностью) исключить внутригрупповые обороты и нереализованную прибыль из отчета о финансовых результатах. Следует учитывать, что «консолидированная отчетность не является отчетностью юридически самостоятельного предприятия. Ее целью является получение общего представления о результатах деятельности корпоративной семьи. Она имеет явную информационную и аналитическую направленность»⁴.

Задача — хотя и сложная, по крайней мере гораздо труднее методик, используемых в западной практике, но выполняемая, а главное, необходима для того, чтобы не возникло желание исключать из консолидированной финансовой отчетности наиболее затратные компании, как это нередко случается в западной практике. Именно на этот фактор указывает п. QS13

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» // приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (в ред. от 27.06.2016), приложение А, п. B5.

⁴ Матвеев А.А., Суйц В.П. Консолидированная отчетность: методика и практика: учеб.-прак. пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. С. 12.

Концептуальных основ финансовой отчетности: «Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения. Например, полное отображение группы активов должно включать как минимум описание характера активов, входящих в состав данной группы, числовое отображение всех активов в составе группы, а также описание того, что представляет собой данное числовое отображение (например, первоначальную стоимость, скорректированную стоимость или справедливую стоимость). Для некоторых объектов полное отображение также может предполагать объяснение их значимых характеристик качества и характера, факторов и обстоятельств, которые могут повлиять на это качество и характер, а также процесса, использованного для определения числового отображения».

Не менее значительными для системы консолидированного учета являются и другие качественные характеристики, повышающие полезность информации. Но это отдельный вопрос.

Выше мы привели ряд доказательств, касающихся философских взглядов на бухгалтерский учет, подтверждающих его значимость в нормативной и позитивной экономике. Однако в настоящее время приобретает значимость новая концепция — Международная концепция интегрированной отчетности (МКИО). Поэтому мы хотели бы проанализировать отдельные положения этой концепции, развивающей новые концептуальные подходы в бухгалтерском учете как экономической науке, которые подтверждают, что «учет не механическое следование набору правил, что с успехом может выполнить компьютер, а в самом высоком смысле социальная наука» [1, с. 78].

Становление и развитие новой концепции МКИО в плане развития экономической науки можно охарактеризовать следующим образом: «строительная площадка, на которой сносят старые строения и возводят новые, — не очень эстетичное зрелище; более того, самым печальным образом новые конструкции ныне дискредитируются преждевременными попытками их утилитарного применения; наконец, строительная площадка расширяется настолько, что отдельный

рабочий уже не может понять всего, что происходит за пределами его небольшого участка» [13, с. 248]. Это прекрасная характеристика новой экономической теории, данная Й. Шумптером. Но для бухгалтерского учета как экономической науки она приобретает особое значение вследствие развития концепции интегрированной отчетности, так как сегодня трудно представить себе даже профессионального бухгалтера, способного мысленно охватить все многообразие капиталов, необходимых для создания стоимости во времени. Здесь от бухгалтера потребуются не только профессиональное, но и интегрированное мышление.

Начиная теоретический анализ МКИО, нам хотелось бы привести высказывание Дж. Кейнса относительно экономической науки как искусства: «...искусство... — система правил для достижения данной цели» [13, с. 177]. На определение бухгалтерского учета как «искусство» мы обращали внимание выше.

На что же нацеливает бухгалтера Концепция интегрированной отчетности? «Интегрированный отчет должен быть не простой сводкой других информационных продуктов (например, финансовых отчетов, отчета о применении принципов устойчивого развития, телефонных конференций с аналитиками или информации на веб-сайте), скорее, он способствует проявлению связанной информации и объясняет, как стоимость создается в течение долгого времени» [21, п. 1.13]. То есть бухгалтер должен создать картину (отчет), отражающую процессы создания стоимости во времени, уложенную в рамках определенной бизнес-модели. Это ли не искусство, но чтобы создать подобную картину, необходима определенная система правил. При этом Концепция интегрированной отчетности нацеливает нас на использование положений как позитивной, так и нормативной экономических наук: «Выводы позитивной экономической науки, как представляется (и это представление вполне обосновано), имеют непосредственное отношение к важным нормативным проблемам, то есть к вопросам о том, что должно быть сделано и каким способом можно достичь любой поставленной цели» [13, с. 178].

В Международном стандарте интегрированной отчетности (МСИО) поставлена

фундаментальная задача — информационное обеспечение бизнес-модели о процессах создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочной перспективах. Решение этой задачи потребует уточнения концепции финансового, производственного капитала и поддержания капитала и приведения их в соответствие с фундаментальными концепциями МСИО: «Целью настоящего Стандарта является установление ведущих принципов и элементов содержания, регулирующих общее содержание интегрированного отчета, а также определение фундаментальных концепций, лежащих в их основе» [21, п. 1.3]. Принимая за основу развития системы бухгалтерского учета и отчетности данный подход, определим основную задачу МКИО как определение фундаментальных концепций, формирующих систему бизнес-учета, создающего информационное обеспечение бизнес-модели создания стоимости. Эта стоимость находит отражение в капиталах, которые компания использует и на которые оказывает воздействие. Следовательно, в интегрированном отчете должно быть показано, «как ключевые ресурсы соотносятся с капиталами, от которых зависит организация, или которые являются источниками отличительной особенности организации, в тех случаях, когда они являются существенными для понимания прочности и устойчивости бизнес-модели» [21, п. 4.14].

Исходя из поставленной задачи МСИО, мы считаем возможным определить «цель разработки модели бизнес-учета и интегрированной отчетности, которая заключается в обеспечении провайдеров финансового капитала и других стейкхолдеров информацией, отражающей пороговые значения показателей, характеризующих устойчивое развитие бизнес-модели и этапов ее жизненного цикла создания стоимости во времени с учетом рисков, связанных с эффективностью использования различных видов капиталов, в рамках которых бизнес-модель создает свою стоимость»⁵. Безусловно, такая информация необходима для сравнительного анализа имеющихся ресурсов с имеющимися возможностями

финансового капитала. Подтверждение данного подхода мы находим у Д.А. Ендовицкого, Н.П. Любушина и Н.Э. Бабичевой, приводящих как одно из направлений совершенствования ресурсоориентированного экономического анализа развития организаций, обеспечивающего составление интегрированной отчетности, «развитие системы моделей и пороговых значений показателей, характеризующих устойчивое развитие организаций, их жизненный цикл, риск, связанный с эффективностью использования ресурсов, что позволит дополнить разработанный комплекс методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности, направленных на поиск резервов в использовании ресурсов на протяжении жизненного цикла организаций»⁶.

С учетом выдвинутой цели бизнес-учета можно так охарактеризовать его предметную сферу: предметную сферу бизнес-учета определяет бизнес-модель организации, структурированная по отдельным объектам создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочной перспективах, а исходя из этого, сформулировать и задачи бизнес-учета:

1) информационное обеспечение системы входа, т.е. системы оценки имеющегося запаса капитала, относительно необходимого его объема для устойчивого развития бизнес-модели создания стоимости во времени;

2) информационное обеспечение действий в жизненном цикле преобразования ресурсов (капиталов) в новую стоимость во времени. По существу, эта задача может успешно решаться и в традиционной системе финансового учета и отчетности;

3) информационное обеспечение выходов бизнес-модели, т.е. информации о том, какие изменения в стоимости различных видов капитала произошли или ожидаются в результате действий по созданию стоимости в кратко-, средне- и долгосрочной перспективах.

Решение этих задач требует и переноса акцентов в профессиональном мышлении бухгалтеров на формирование интегрированного мышления.

⁵ Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 13. С. 27.

⁶ Ендовицкий Д.А., Любушин Н.П., Бабичева Н.Э. Ресурсоориентированный экономический анализ: теория, методология, практика // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 38 (341). С. 1.

«Интегрированное мышление: Активное рассмотрение организацией связи между ее различными операционными и функциональными единицами и капиталами, которые организация использует или на которые она оказывает воздействие. Интегрированное мышление обеспечивает интегрированное принятие решений и действий, сосредоточенных на создании стоимости в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах» [21, п. 8 глоссария]. Соответственно, для профессионального бухгалтера интегрированная отчетность должна представлять собой «процесс, основанный на интегрированном мышлении, в результате которого создается периодический интегрированный отчет организации о создании стоимости в течение долгого времени и связанные с ним документы, относящиеся к аспектам создания стоимости» [21, п. 7 глоссария].

Интегрированное мышление, по нашему мнению, не только определяет способность организации понимать взаимоотношения между ее различными операционными и функциональными единицами и капиталами, оно гораздо шире. Интегрированное мышление — это способность объединять сопряженные экономические исследования, которые позволяют объяснить процессы создания стоимости во времени и их значимость в обеспечении устойчивого развития организации.

К этому можно добавить, что бизнес-учет должен стать механизмом информационно-обеспечения, в том числе и бизнес-анализа, призванного быть мотивационным элементом подтверждения или принятия решений провайдеров финансового капитала при распределении ресурсов, необходимых для создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периодах.

Вот такое понимание интегрированного мышления действительно соответствует МСИО: «Интегрированное мышление учитывает связность и взаимозависимость между различными факторами, влияющими на способность организации создавать стоимость в течение долгого времени, в том числе:

- капиталы, которые организация использует или на которые она влияет, а также важнейшие элементы взаимозависимости, включая оптимальное распределение капиталов между ними;

- способность организации реагировать на обоснованные потребности и интересы ключевых заинтересованных сторон;

- как организация выстраивает свою бизнес-модель и стратегию в ответ на внешнюю среду, а также на возможности и риски, с которыми она сталкивается;

- мероприятия, деятельность организации (финансовая и прочая) и результаты по капиталам — в прошлом, настоящем и будущем» [21, с. 4].

Вышеприведенные высказывания и другие факторы побудили нас определить процедуры консолидации и сегментации информации по жизненному циклу создания стоимости во времени, присущие бизнес-учету, хотя следует признать существование широко трактуемого понятия бухгалтерского учета как языка бизнеса. В нашем исследовании мы бы несколько уточнили эту трактовку: **бизнес-учет — это язык бизнеса, отражающий возможности интегрированного мышления объяснить взаимоотношения между различными операционными и функциональными видами деятельности организации и капиталами, которые организация использует и на которые оказывает воздействие, результатом чего является составление интегрированного отчета, отражающего процессы создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периодах.**

Ключевую, можно сказать даже определяющую, роль в конструкции бизнес-учета играет бизнес-модель, которая так определена: «Ядром организации является ее бизнес-модель, которая основывается на разных капиталах, понимаемых как ресурсы, и благодаря ее коммерческой деятельности преобразует их в продукты (товары, услуги, побочные продукты и отходы). Деятельность организации и ее продукты приводят к результатам с точки зрения воздействия на капиталы. Способность бизнес-модели адаптироваться к изменениям (например, в наличии, качестве и доступности ресурсов) может повлиять на долгосрочную жизнеспособность организации...» [21, п. 2.23].

Отсюда, развивая дальше понятие «бизнес-учет», его можно дополнить следующим содержанием: **бизнес-учет — это информационная**

система бизнес-модели о процессах создания стоимости и прироста стоимости, отражающая измерение изменений результатов деятельности организаций. В основе этой системы должна быть заложена информация о прогнозных и фактических запасах капитала, необходимых для финансирования процессов создания стоимости, выраженных количественно в виде монетарных обязательств, обеспечивающих финансовую поддержку объектов создания стоимости — монетарных активов. Результатом такой информационной системы отражения действий по преобразованию монетарных активов и обязательств в факты хозяйственной жизни (стоимость заработанного дохода) является составление интегрированного отчета, отражающего изменение всех видов капитала.

Короче говоря, модель бизнес-учета создания организацией стоимости можно признать интеллектуальным капиталом профессионального бухгалтера, определяющим его способность к интегрированному мышлению. Поэтому, учитывая название статьи, отражающее философское осмысление бухгалтерского учета как экономической науки, хотелось бы остановиться на интегрированном мышлении бухгалтера, т.е. его интеллектуальном капитале, позволяющем формировать информацию о бизнес-модели создания стоимости во времени.

Концепция интеллектуального капитала в качестве объекта учета деятельности предприятия рассматривает совокупность системы знаний и информации, сосредоточенных в компании. «Концепция интеллектуального капитала перемещает фокус с наличия знаний и навыков на их использование. Под использованием знаний подразумевается наличие отношений (социальный капитал) и процессов (структурный капитал), чтобы преобразовать знание (которое принадлежит человеку) в товар или услугу, имеющую ценность для организаций и прочих заинтересованных лиц» [22, с. 108].

Так, К. Э. Свейби (K. E. Sveiby) делил интеллектуальный капитал на три части: компетентность персонала — навыки и способность сотрудников

компании, внутреннюю структуру — процессы и процедуры, происходящие внутри организации, и внешнюю структуру — имидж компании и ее отношения с ее покупателями и поставщиками (клиентский капитал) [23].

Весьма образно дал определение интеллектуального капитала Т. Стюарт (T. Stewart): «Под „интеллектуальным капиталом“ я подразумеваю не горстку докторов наук, добывающих истину за запертыми дверями какой-нибудь лаборатории. И не интеллектуальную собственность, такую как патенты и авторские права, хотя она и является его составной частью.

Интеллектуальный капитал — это сумма знаний всех работников компании, обеспечивающая его конкурентоспособность» [24, с. 42].

Безусловно, если принимать во внимание организацию за юридическую функцию, обеспечивенную совокупностью контрактов с работниками предприятия, то при заключении трудовых соглашений с работниками компании особое внимание должно уделяться профессиональным навыкам и знаниям сотрудника, а также возможности использования данного элемента интеллектуального капитала в процессе создания стоимости во времени.

Отметим, вопрос стоит не только об использовании знаний и навыков сотрудников в процессе создания стоимости, т.е. их профессионального мастерства, но и развитии во времени профессиональной компетенции в процессе создания стоимости. Это касается и профессии бухгалтера. Бухгалтер в рыночной экономике должен быть не только счетоводом, вернее, не столько счетоводом, сколько **счетоведом**.

Следовательно, необходимо прежде всего ответить на вопрос: насколько специфичны концептуальная основа и методы бухгалтерского учета, чтобы выделить науку о бухгалтерском учете из общей сферы исследований экономической теории? Другими словами, следует поставить вопрос: обладает ли бухгалтерский учет как наука специфическими, отличными от других направлений экономической теории принципами и методами, формирующими его концептуальную основу? [8, с. 53].

Международная концепция интегрированной отчетности базируется на новом подходе, действительно прогрессивном и перспективном

подходе — на учете трансформации различных видов капитала в процессе создания стоимости во времени. В ней нет разграничения финансовых и нефинансовых показателей. Последние лишь отражают, что было сделано, какие объекты учета созданы в результате использования финансового капитала.

Следовательно, с введением в практику бухгалтерского учета МСИО идея создания бизнес-учета должна материализоваться. Именно на это нацеливают разработчики МСИО, говоря о необходимости формирования информации о влиянии факторов способности организации создавать стоимость во времени.

Говоря в целом, МКИО поставила перед бухгалтерским сообществом весьма фундаментальную задачу — используя интегрированное мышление (знания и навыки интеллектуального капитала), разработать модель бухгалтерского учета (бизнес-учета и интегрированной отчетности) с целью обеспечения информацией провайдеров финансового капитала и других стейкхолдеров, отражающей пороговые значения показателей, характеризующих устойчивое развитие бизнес-модели создания стоимости во времени с учетом рисков, связанных с эффективностью использования различных видов капиталов, в рамках которых бизнес-модель создает стоимость.

Для решения этой задачи бухгалтер должен: определить наиболее доступные для пользователей способы формирования в бизнес-учете и раскрытия существенной информации, объясняющей, как бизнес-процессы повлияли на стратегию организации, ее бизнес-модель и капиталы; определить различные элементы содержания интегрированного отчета, чтобы создать необходимый уровень их взаимоувязанности в отчете в контексте деятельности организации, т.е. описания фактов, отражающих изменение и определение действий организации, рынков или продуктов, или услуг. Именно поэтому интегрированный отчет должен быть направлен на «выработку более связного и эффективного подхода к корпоративной отчетности, которая соединяла бы в себе различные направления отчетности и предоставляла информацию о полном наборе факторов, оказывающих существенное воздействие на способность организации

создавать стоимость в течение долгого времени» [21, с. 3].

По нашему мнению, бизнес-учет, в том числе и учет интеллектуального капитала, потребует от бухгалтера не только интегрированного мышления, без которого безусловно не обойтись, но и значительного изменения в методологии бухгалтерского учета и, соответственно, существенного уточнения МСФО. Однако в этом процессе должно наиболее ярко проявиться представление о бухгалтерском учете как о науке.

Следствием такого подхода в методологии бизнес-учета, анализа и аудита является концепция управления, нацеленная на создание стоимости по отдельным этапам жизненного цикла, предопределяющая выделение ключевых факторов стоимости. Эти факторы включают планирование, разработку и производство продуктов, которые удовлетворяют потребителей рынка.

Различные бизнес-модели создают свою, присущую только им стоимость в различные промежутки времени. Главная задача бизнес-учета — синхронизировать по времени созданную стоимость всех бизнес-моделей и консолидировать информацию в интегрированном отчете, отразив таким образом изменения, произошедшие во всех видах капитала, исходя из которого нам представляется возможным структурировать конструирование модели бизнес-учета в несколько логически взаимосвязанных этапов:

1. Прогнозирование использования отдельных и в совокупности различных видов капитала для обеспечения устойчивого развития бизнес-модели организации с отражением их в интегрированном балансе в качестве монетарных активов (производственного, человеческого, интеллектуального и т.п.) и монетарных обязательств (схема финансирования объектов создания стоимости).

2. Оценка возможности использования имеющихся ресурсов и необходимости привлечения стороннего капитала, что в учете отражается преобразованием монетарных активов и обязательств в факты хозяйственной жизни (активы и обязательства).

3. Отражение действий по использованию ресурсов в рамках отдельных бизнес-моделей

создания стоимости во времени и действий, обеспечивающих наращивание стоимости капиталов.

4. Определение изменений в измерении стоимости отдельных видов капитала на выходе отдельной бизнес-модели.

5. Консолидирование и синтезирование во времени информации о создании стоимости и изменении в капиталах в целом по организации с отражением ее в интегрированной отчетности организации.

Главное, на что необходимо обратить особое внимание разработчикам модели бизнес-учета, — это обеспечение информации провайдеров финансового капитала о распределении ресурсов по объектам жизненного цикла создания стоимости во времени. Поэтому на каждом этапе жизненного цикла создания стоимости должны

быть выделены ключевые показатели параметров деятельности, выраженные в качестве монетарных активов и обязательств, участвующих в процессе создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периодах. По сути, речь идет о фиксации во временном периоде информации, о создании ценностей на протяжении жизненного цикла, формирующего стоимость бизнес-модели.

В заключение статьи нам хотелось бы привести высказывание итальянского историка Дж. Фереро (G. Ferrero): «Теория, которая придает фактам значимость, часто бывает полезной, даже если она отчасти и ложна, потому что она высвечивает явление, которое раньше никто не наблюдал, изучает те факты, которые не изучались, дает толчок для более широких и продуктивных исследований» [25, р. 2].

Литература

1. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 574 с.
2. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.
3. Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.
4. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf (дата обращения: 14.08.2016).
5. Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция позитивного учета договорных обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С. 9–17.
6. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит; Юнити, 1999. 663 с.
7. Бетге Й. Балансоведение: пер. с нем. / научный редактор В. Д. Новодворский; вступ. А. С. Бакаева; прим. В. А. Верховя. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 412 с.
8. Плотников В. С., Плотникова О. В. В развитие Концептуальной основы бухгалтерского учета // Аудитор. 2014. № 9 (235). С. 52–61.
9. Friedman M. Essays in Positive Economics. Chicago, University of Chicago Press, 1953, pp. 3–43.
10. Уильямсон О. И. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация / науч. ред. и вступ. ст. В. С. Катыкало; пер. с англ. Ю. Е. Благова, В. С. Катыкало, Д. С. Славнова, Ю. В. Федотова, Н. Н. Цытович. СПб.: Лениздат; CEV Press, 1996. 703 с.
11. Плотников В. С., Плотникова О. В. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. М.: Финансы и кредит, 2013. 252 с.
12. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. Избранное / вступ. ст. Н. А. Макашевой. М.: Эксмо, 2007. 152 с.
13. Философия экономики. Антология / под ред. Д. Хаусмана; пер. с англ. М.: Изд-во Института Гайдара, 2012. 520 с.
14. Плотникова О. В. Концепция конструктивного обязательства в методологии и организации учета инструментов хеджирования: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. Воронеж, 2014. 44 с.
15. Плотников В. С., Шестакова В. В. Финансовый и управленческий учет в холдингах / под ред. д-ра экон. наук, проф. В. И. Бариленко. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. 336 с.

16. Плотников В. С., Плотникова О. В. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности // *Аудитор*. 2014. № 10 (236). С. 42–50.
17. Плотников В. С. Консолидированный учет и отчетность. Методологический и методический аспекты / под ред. В. И. Бариленко. Саратов: СГСЭУ, 2001. 256 с.
18. Применение МСФО: в 3 ч.: пер. с англ.; 6-е изд., перераб. и доп. М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2011. 3225 с.
19. Бакаев А. Печально я гляжу на наше поколение... // *Двойная запись*. 2005. № 2.
20. Новые МСФО по консолидации и оценке справедливой стоимости: пер. с англ. М.: Альпина Паблишер, 2013. 1075 с.
21. Международный стандарт интегрированной отчетности. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 15.09.2016).
22. Булыга Р. П., Мельник М. В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / под ред. Р. П. Булыги. М.: Юнити-Дана, 2013. 263 с.
23. Sveiby K. E. (2004). Methods for Measuring Assets Jan 2001, updated April 2001, May 2002, October 2002, April 2004. URL: <http://www.sveiby.com/articles/MeasureIntangibleAssets.html> (дата обращения: 15.09.2016).
24. Эскиндаров М. А., Булыга Р. П., Бариленко В. И., Ветрова И. Ф. Оценка, контроль и управление интеллектуальным потенциалом исследовательского университета: монография / под ред. М. А. Эскиндарова, Р. П. Булыги. Йошкар-Ола: Издательство ООО «СТРИНГ», 2011. 225 с.
25. Ferrero G. Les lois psychologiques du symbolisme, Paris, Félix Alcan, 1895.

References

1. Khendriksen E. S., Van Breda M. F. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta*: per s angl. / pod red. prof. Ia. V. Sokolova [Theory of accounting: translated from English under the editorship of Prof. Ya. V. Sokolov]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 1997, 574 p. (in Russian).
2. Sokolov Ia. V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2000, 495 p. (in Russian).
3. Kuter M. I. *Vvedenie v bukhgalterskii ucheta*: uchebnik [Introduction to accounting: textbook]. Krasnodar, Prosveshchenie-IuG — Education-South Publishing House, 2012, 512 p. (in Russian).
4. *Kontseptual'nye osnovy finansovoi otchetnosti* [The conceptual framework for financial reporting]. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf (accessed: 14.08.2016) (in Russian).
5. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Kontsepsiia pozitivnogo ucheta dogovornykh obiazatel'stv [The Concept of Positive Accounting of Contractual Obligations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii ucheta — International accounting*, 2013, no. 23, pp. 9–17 (in Russian).
6. Met'ius M. R., Perera M. Kh. B. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta*: uchebnik: per. s angl. / pod. red. Ia. V. Sokolova, I. A. Smirnovoi [Accounting Theory. Translated from English under editorship of Ya. V. Sokolov and I. A. Smirnova]. Moscow, Audit, Iuniti — Audit, Unity, 1999, 663 p. (in Russian).
7. Betge I. *Balansovedenie*: per. s nem. / nauchnyi redaktor V. D. Novodvorskiy [Balance Sheet Theory. Translated from German, scientific editor V. D. Novodvorskiy]. Moscow, Bukhgalterskii ucheta — Accounting, 2000, 412 p. (in Russian).
8. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. V razvitie kontseptual'noi osnovy bukhgalterskogo ucheta [In the development of Conceptual foundations of accounting]. *Auditor — Auditor*, 2014, no. 9 (235), pp. 52–61 (in Russian).
9. Friedman M. *Essays in Positive Economics*. Chicago, University of Chicago Press, 1953, pp. 3–43.
10. Uil'iamson O. I. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma. Firmy, rynki, «otnoshencheskaia» kontraktatsiia* / nauch. red. i vstup. st. V. S. Kat'kalo; per. s angl. Iu. E. Blagova i dr. [Economic institutions of capitalism: Firms,

- markets, "relational" Contracting. Scientific editing and introductory article V.S. Katkalo, trans. from English. Y.E. Blagova et al.]. St. Petersburg, Lenizdat, CEV Press — Leningrad Publishing, North Press, 1996, 703 p. (in Russian).
11. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniia dostovernosti informatsii o funktsionirovanii kompanii na rynke: monografiia* [Accounting for financial instruments as a factor of ensuring the reliability of information on the functioning of the company in the market: monograph]. Moscow, Finansy i kredit — Finance and Credit, 2013, 252 p. (in Russian).
 12. Keins Dzh.M. *Obshchaia teoriia zaniatosti, protsenta i deneg. Izbrannoe / vstup. st. N.A. Makashevoi* [General theory of Employment, Interest and Money. Selected Essays]. Moscow, Eksmo — Eksmo, 2007, 152 p. (in Russian).
 13. *Filosofia ekonomiki. Antologiya pod red. D. Khausmana; per. s angl.* [Philosophy of Economics. Anthology under the editorship of Daniel Housman, transl. from English]. Moscow, Izd-vo Instituta Gaidara — Publishing House of the Gaidar Institute, 2012, 520 p. (in Russian).
 14. Plotnikova O.V. *Kontseptsii konstruktivnogo obiazatel'stva v metodologii i organizatsii ucheta instrumentov khedzhirovaniia: avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.12* [The Concept of Contractual Obligation in the Methodology and organization of Accounting for Hedging Instruments. Doctoral Thesis Abstract]. Voronezh, 2014, 44 p. (in Russian).
 15. Plotnikov V.S., Shestakova V.V. *Finansovyi i upravlencheskii uchët v kholdingakh / pod red. d-ra ekon. nauk, prof. V.I. Barilenko* [Financial and management accounting in holding companies. Edited by V.I. Barilenko, Doctor of Economics, Professor]. Moscow, ID FBK-PRESS — ID FBK-PRESS, 2004, 336 p. (in Russian).
 16. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Kontseptsii podgotovki finansovoi otchetnosti: kontseptsii konsolidirovannoi finansovoi otchetnosti i mezhdunarodnaia kontseptsii integrirovannoi otchetnosti* [The Concept of preparing financial statements: the concept of consolidated financial reporting and the international concept of integrated reporting]. *Auditor — Auditor*, 2014, no. 10 (236), pp. 42–50 (in Russian).
 17. Plotnikov V.S. *Konsolidirovannyi uchët i otchetnost'. Metodologicheskii i metodicheskii aspekty*, pod red. V.I. Barilenko [Consolidated accounting and reporting. Methodological aspects. Edited by V.I. Barilenko]. Saratov, CGSEU — CGSEU, 2001, 256 p. (in Russian).
 18. *Primenenie MSFO: v 3 ch.: per. s angl.; 6-e izd., pererab. i dop.* [Application of IFRS. In 3 parts. 6th edition, revised]. Moscow, OOO «Iunaited Press» — United Press Ltd, 2011, 3225 p. (in Russian).
 19. Bakaev A. *Pechal'no ia gliazhu na nashe pokolen'e...* [With sadness I behold the current generation...]. *Dvoinaia zapis' — Double Entry*, 2005, no. 2 (in Russian).
 20. *Novye MSFO po konsolidatsii i otsenke spravedlivoi stoimosti: per. s angl.* [New IFRS on Consolidation and Fair Valuation, transl. from English]. Moscow, Al'pina Pabliisher — Alpina Publisher, 2013, 1075 p. (in Russian).
 21. *Mezhdunarodnyi standart integrirovannoi otchetnosti* [International framework for integrated reporting]. URL: http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf& (accessed: 15.09.2016) (in Russian).
 22. Bulyga R.P., Mel'nik M.V. *Audit biznesa. Praktika i problemy razvitiia: monografiia / pod red. R.P. Bulygi* [Audit of the business. Practice and problems of development: monograph under the editorship of R.P. Bulyga]. Moscow, Yuniti-Dana — Unity Dana, 2013, 263 p. (in Russian).
 23. Sveiby K.E. (2004) *Methods for Measuring Assets* Jan 2001, updated April 2001, May 2002, October 2002, April 2004. URL: <http://www.sveiby.com/articles/MeasureIntangibleAssets.html> (accessed: 15.09.2016).
 24. Eskindarov M.A., Bulyga R.P., Barilenko V.I., Vetrova I.F. *Otsenka, kontrol' i upravlenie intellektual'nym potentsialom issledovatel'skogo universiteta: monografiia / pod red. M.A. Eskindarova, R.P. Bulygi* [Assessment, monitoring and management of the intellectual potential of a research University: monograph under the editorship of M.A. Eskindarov, R.P. Bulygi]. Ioshkar-Ola, Izdatel'stvo OOO «STRING» — Publishing House STRING Ltd., 2011, 225 p. (in Russian).
 25. Ferrero G. *Les lois psychologiques du symbolisme*, Paris, Félix Alcan, 1895.