

DOI 10.26794/2408-9303-2018-5-1-6-17  
УДК 657.01  
JEL M40, M42

# Качественные характеристики информации интегрированной отчетности

**В.С. Плотников,**

Севастопольский филиал Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова,  
Севастополь, Россия  
<http://orcid.org/0000-0001-7214-1847>

**О.В. Плотникова,**

Севастопольский филиал Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова,  
Севастополь, Россия  
<http://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

## АННОТАЦИЯ

**Предмет.** Предмет исследования статьи ограничен выработкой качественных характеристик Международной концепции интегрированной отчетности, которые соответствуют качественным характеристикам информации, изложенным в Концептуальных основах финансовой отчетности, но основываются на ведущих принципах интегрированной отчетности и определяют ее содержание.

**Цель.** Цель исследования определена доказательством необходимости гармонизации требований к информации, содержащихся в интегрированной отчетности. Данная информация определена в Международном стандарте интегрированной отчетности в качестве ведущих принципов, в то время как качественные характеристики информации носят более динамичный характер и позволяют последовательно уточнять и совершенствовать данную информацию по мере разработки модели бизнес-учета, формирующей содержание интегрированной отчетности.

**Методология.** В основу методологии исследования качественных характеристик Интегрированного отчета были приняты: теория позитивной экономики, теория экономического искусства, теории капиталов и концепция устойчивого развития, по существу предопределяющие информационное обеспечение процессов создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периодах при трансформации отдельных видов капиталов организации.

**Результаты.** В отличие от качественных характеристик информации, изложенных в Концептуальных основах финансовой отчетности, в статье при рассмотрении качественных характеристик информации Интегрированного отчета уделено внимание тому, что модели бизнес-учета и интегрированной отчетности ориентированы на отражение результатов процессов создания стоимости во времени при трансформации отдельных видов капиталов организации. Это потребует выработки новых подходов при оценке информации, определяющей содержание Интегрированного отчета. Для этого в статье сделана попытка преобразования ведущих принципов интегрированной отчетности в качественные характеристики информации, опираясь на которые можно разрабатывать модели бизнес-учета создания стоимости и на основе которых формировать Интегрированный отчет.

**Выводы.** Качественные характеристики информации интегрированной отчетности являются более динамичными, чем ведущие принципы, которые можно и нужно постоянно уточнять и совершенствовать в процессе создания модели бизнес-учета и формирования на его основе интегрированной отчетности.

**Ключевые слова:** интегрированная отчетность; бизнес-учет; анализ стратегии организации; связанность информации; взаимодействие с заинтересованными сторонами; существенность; периметр отчетности; понятность информации; интегрированное мышление.

**Для цитирования:** Плотников В.С., Плотникова О.В. Качественные характеристики информации интегрированной отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5. № 1. С. 6–17.

DOI 10.26794/2408-9303-2018-5-1-6-17

UDC 657.01

JEL M40, M42

## Qualitative Characteristics of Information in Integrated Reporting

**V.S. Plotnikov,**

Sevastopol branch of Russian Economic University  
named after G.V. Plekhanov,  
Sevastopol, Russia  
<http://orcid.org/0000-0001-7214-1847>

**O.V. Plotnikova,**

Sevastopol branch of Russian Economic University  
named after G.V. Plekhanov,  
Sevastopol, Russia  
<http://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

### ABSTRACT

**Subject.** The subject of this research is limited to identifying the qualitative characteristics of the International Concept of Integrated Reporting. These characteristics should comply with the with the qualitative characteristics of information described in the Conceptual Integrated Reporting Framework but are based on the basic principles of integrated reporting and define its content.

**Purpose.** The purpose of the study is to prove the necessity to harmonize the requirements to the integrated reporting information. This information is defined in the International Standard of Integrated Reporting as basic principles. Meanwhile qualitative characteristics of information are of more dynamic nature and thus allow for consequent improvement of the information in question as the business accounting model which will form the content of integrated reporting is developed.

**Methodology.** The methodology of the study of the qualitative characteristics of integrated reporting is based on the theory of Positive Economics, the theory of economic art, the theory of capital and the concept of sustainable development, which predetermine the information support of the processes of value creation when particular kinds of capitals of an organization are transformed in short, medium and long term periods.

**Results.** In contrast to the qualitative characteristics of information set out in the Conceptual framework for financial reporting the article, when considering the qualitative characteristics of information

in integrated reporting, focuses on the fact that the models of business accounting and integrated reporting are targeted on recording the results of the value creation over the time processes when particular kinds of capitals of an organization are transformed. This will require the new approaches to assessing the information, which should define the contents of an integrated report. The article attempts to convert the leading principles of integrated reporting into qualitative characteristics of information which may serve as a basis for making business accounting models of value creation and generating the integrated report.

**Conclusions.** Qualitative characteristics of information in integrated reporting are more dynamic than the basic principles, which can and must be constantly refined and improved in the process of creating a model of business accounting and forming integrated reports on its basis.

**Keywords:** integrated reporting; business accounting; analysis of an organization's strategy; information coherence; interaction with stakeholders; materiality; perimeter of reporting; clarity of information; integrated thinking.

**For citation:** Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Qualitative Characteristics of Information in Integrated Reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2018, vol. 5, no. 1, pp. 6–17. (In Russ.).

## ВВЕДЕНИЕ

Признание того, что качественные характеристики информации заменили принципы учета, не означает, что теория бухгалтерского учета пытается свести к минимуму значение принципов, определяемых в качестве некоторых «постулатов» в бухгалтерском учете. Скорее, этот шаг направлен на более эффективную характеристику описания реальных экономических явлений при отражении объектов бухгалтерского учета.

«Качественные характеристики были определены как атрибуты полезности информации» [1, с. 125]. То есть предполагается, что разработчики Концептуальных основ финансовой отчетности должны дать определения тех качественных характеристик, которые считаются наиболее значимыми и полезными. По существу, для бухгалтера да и для инвестора считается полезной информация, которая позволяет достоверно определить финансовый результат деятельности организации. «Такие характеристики, как представляется, часто совпадают в различных концептуальных основах или по крайней мере очень схожи; например, ASC и AARF сходятся в своих проектах в том, что важнее всего релевантность и надежность»<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> 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. С. 193.

Однако разработчики Международного стандарта интегрированной отчетности (МСИО) поставили другую фундаментальную цель: «Долгосрочной целью МСИО является мир, в котором интегрированное мышление внедряется в основную деловую практику в государственном и частном секторах, при использовании интегрированной отчетности... Развитие интегрированного мышления и отчетности, результатом которого является эффективное и продуктивное распределение капитала, будет способствовать финансовой стабильности и устойчивому развитию» [2, с. 3]. То есть МСИО нацеливает нас на информацию, которая, используя интегрированное мышление (а не профессиональное суждение бухгалтера), нацелена на процессы создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периодах.

Как видно из этого определения целей МСИО, они значительно отличаются от целей Концептуальных основ финансовой отчетности: «Совет по Международным стандартам финансовой отчетности намерен сократить масштаб данных рассуждений, стремясь гармонизировать нормативные акты, стандарты бухгалтерского учета и процедуры, касающиеся подготовки и предоставления финансовой отчетности. Совет полагает, что дальнейшая гармонизация может наилучшим образом достигнута посредством сосредоточения внимания на финансовой отчетности, подготавливаемой

с целью предоставления информации, полезной при принятии экономических решений» [3, с. 1].

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Данное различие проявляется в определении **ведущего принципа интегрированной отчетности**: (стратегический фокус и ориентация на будущее): «Интегрированный отчет должен включать **анализ стратегии организации... создавать стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах, а также с использованием ею капиталов и воздействием на них**» (выделено нами. — Прим. авторов) [2, п. 3.3].

Данный принцип интегрированной отчетности требует разработки бизнес-учета, который должен представлять информацию, способную отразить:

- культуру, этические принципы и ценность — интеллектуальный капитал;
- собственность и операционную структуру — финансовый капитал;
- основные виды деятельности и рынки — процессы создания стоимости;
- позиционирование на рынке — клиентский капитал и т.д.

При этом «интегрированный отчет должен отвечать на следующий вопрос: как структура управления организации поддерживает ее способность создавать стоимость в краткосрочный, среднесрочный и долгосрочный период?» [2, п. 4.8].

Бизнес-учет и интегрированная отчетность определяют, в соответствии с этим ведущим принципом, информационную модель экономических явлений. Причем такая информационная модель должна отражать возможность формирования капиталов организации и их использования в процессе создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периодах.

**Следующий (второй) принцип — связанность информации**: «Интегрированный отчет должен представлять целостную картину сочетания, взаимосвязи и взаимозависимости между факторами, влияющими на способность создавать стоимость организации в течение долгого времени» [2, п. 3.6].

Для характеристики данного принципа приведем пример Й. Шумптера: «Строительная площадка, по которой сносят старые строения и возводят новые, — не очень эстетичное зрелище, более того, самым печальным образом новые конструкции дискредитируются преждевременными попытками их утилитарного применения; наконец, строительная площадка расширяется настолько, что отдельный рабочий уже не может понять всего, что происходит за пределами небольшого участка» [4, с. 145]. Хорошая характеристика для вышеприведенного принципа интегрированной отчетности. Но для бизнес-учета «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» [4, с. 145].

«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» [2, п. 1.13]. То есть бухгалтер должен создать картину (отчет), отражающую процессы создания стоимости во времени, уложенную в рамках определенной бизнес-модели.

**Третий принцип** интегрированной отчетности — **взаимодействие с заинтересованными сторонами**: «Интегрированный отчет должен содержать анализ характера и качества отношений организации с основными заинтересованными сторонами, в том числе того, как и в какой степени организация понимает и учитывает их закономерные и обоснованные потребности и интересы» [2, п. 3.10].

Этот принцип интегрированной отчетности заставляет нас обратить внимание на концепцию позитивного учета. «В данном аспекте вопросы методологического обеспечения бух-

галтеров и пользователей учетной информации ближе всего к позиции родоначальника „**органической**” балансовой теории берлинского профессора Фрица Шмидта (1981 г.), рассматривающего организацию, как „**клетку**” в организме „**рыночного хозяйства**» [5, с. 122].

«Данное положение раскрывает **центральную идею** органической балансовой теории: при повышении цен на находящееся в распоряжении организации имущество часть прибыли необходимо использовать для поддержания ее потенциала на прежнем уровне. Шмидт указывает, что если повышение цен не будет учтено, то полученная прибыль будет частично состоять из обусловленной инфляцией **фиктивной прибыли**. Эта фиктивная прибыль, по его мнению, отражается в балансе отдельно от настоящей, полученной в результате хозяйственной деятельности организации» [6, с. 18].

К этому можно добавить, что модель бизнес-учета должна давать не только качественную характеристику отношений организации с заинтересованными сторонами, но и, используя концепцию договорных обязательств, должна быть способна отражать эти отношения количественно.

**Четвертый принцип** интегрированной отчетности — **существенность**: «Интегрированный отчет должен раскрывать информацию по вопросам, оказывающим существенное влияние на оценку способности организации создавать стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах» [2, п. 3.17].

В данном случае принцип существенности содержит отличительные характеристики от принципа существенности в Концептуальных основах финансовой отчетности, поскольку существенность информации — «категория совершенно новая для российской практики. Она определяет возможность влияния данных отчетности на мнение пользователя о состоянии дел в компании» [7, с. 84], так как ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями.

Принцип существенности в интегрированной отчетности включает определение значимых факторов на основе их способности повлиять на создание стоимости и оценки важности значимых факторов с точки зрения их

известного или потенциального воздействия на создание стоимости. Это совсем другой подход, отличный от традиционного, так как «чтобы процесс определения существенности был на более эффективным, он интегрируется в процессы управления организацией и включает регулярное взаимодействие с поставщиками финансового капитала и другими сторонами для гарантии соответствия интегрированного отчета его основной цели...» [2, п. 3.20].

Следующий принцип интегрированной отчетности можно выразить как **определение значимых факторов**: «Значимые факторы — это те факторы, которые оказывают или могут оказывать воздействие на способность организации создавать стоимость. Это определяется путем рассмотрения воздействия на стратегию организации, ее управление, результаты деятельности или перспективы» [2, п. 3.21].

Конечно, можно включить принцип значимых факторов в существенность и рассматривать его в качестве элемента существенности, если бы в нем не был сделан акцент на «воздействие на стратегию организации».

В данной ситуации отражение факторов, влияющих на стратегию, играет огромную роль при организационных изменениях. «Руководство компании должно определить цели таким образом, чтобы через три — пять лет (при условии достижения этих целей) компания трансформировалась» [8, с. 17].

В этом случае в модели бизнес-учета следует учитывать тот факт, что наряду с долгосрочной стратегией должны быть учтены кратко- и среднесрочные планы устойчивого развития организации, в которых краткосрочные инвесторы, более активные на рынке, и будут иметь большее влияние на ежедневные изменения справедливой стоимости активов и обязательств.

Данный факт определяет одну из главных задач модели бизнес-учета, которая заключается в системном отражении влияния изменения рыночных условий на оценку активов и обязательств организации, при отражении этих факторов в интегрированной отчетности, анализе этих факторов, выявлении тенденций и учете влияния результатов такого анализа на стратегию устойчивого развития компании. «То,

что может быть измерено, измеряется, и там, где фондовые менеджеры чувствуют, что об их работе будут судить по результатам деятельности в течение трех или шести месяцев, им трудно выйти за пределы этой краткосрочной результативности и думать о долгосрочной стоимости» [9, с. 7].

Стратегические перспективы организации и показатели их выполнения, определенные в концепциях интегрированной отчетности, должны быть доведены до всех сотрудников для того, чтобы персонал осознал, что для успешного осуществления стратегии предприятия нужно решать сегодняшние задачи, которые являются определяющими будущей стоимости.

«После того, как группа важных факторов определена, устанавливается их приоритетность на основе их масштаба. Это помогает сосредоточиться на наиболее важных факторах при определении того, как они отражаются в отчете» [2, п. 3.28].

**Пятый принцип** концепции интегрированной отчетности — **периметр (граница) отчетности**: «Ключом к процессу определения существенности является концепция периметра отчетности. Определение периметра для интегрированного отчета имеет два аспекта:

- компания, представляющая финансовую отчетность (т.е. граница, используемая в целях финансовой отчетности);
- риски, возможности и результаты, относимые к другим компаниям / заинтересованным сторонам или связанные с ними, выходящие за пределы компании, представляющей финансовую отчетность, которые оказывают значительное воздействие на способность компании, представляющей финансовую отчетность, создавать стоимость» [2, п. 3.30].

Вероятнее всего, речь идет о том, что в «современной рыночной экономике значительное количество компаний осуществляют свою деятельность не только посредством собственных операций, но и посредством стратегического инвестирования в другие компании с целью получения дополнительного дохода, снижения затрат или получения конкурентных выгод. Такие компании МСФО определяют как компании (дочерние предприятия), контролируемые компанией (материнским обществом), состав-

ляющей помимо своей финансовой отчетности консолидированную финансовую отчетность, организацией, которая контролирует объект инвестиций<sup>2</sup>.

Иными словами, компания контролирует другую компанию, если она имеет возможность управлять ее деятельностью в целях извлечения собственных выгод (или уменьшения собственных убытков). Если компания, контролирующая одну или несколько организаций, подготавливает финансовую отчетность, она должна представлять консолидированную финансовую отчетность» [10, с. 3].

«Консолидированная группа предприятий или холдинг — это реальный факт рыночной экономики, часто обозначаемый как корпорация.

Тем не менее ни консолидированная группа предприятий, ни холдинг, ни даже корпорация, как правило, не имеют юридического статуса, а их названия в основном определяются юридическим названием материнского общества — головного предприятия группы.

Консолидированная группа — это экономическое объединение юридически самостоятельных организаций 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 в целях получения прибыли и реализации инвестиционных проектов.

С юридической точки зрения консолидированная группа существует только в системе бухгалтерского учета и консолидированной финансовой отчетности<sup>3</sup>.

Отметим, что в данном определении консолидированная группа предприятий обозначена как экономическое объединение, а не юридическое слияние предприятий, при котором остается лишь одно юридическое лицо.

Такое экономическое объединение происходит в результате приобретения большинства

<sup>2</sup> Применение МСФО: в 3 ч.: пер. с англ. 6-е изд., перераб. и доп. М.: ООО «Юнайтед Пресс», 2011. С. 57.

<sup>3</sup> Плотников В. С., Шестакова В. В. Финансовый и управленческий учет в холдингах. М.: ФБК-ПРЕСС, 2004. С. 60.

прав собственности в дочерних предприятиях акционерами материнского общества, то есть в результате осуществления финансовых вложений инвестором в объект инвестиций, обеспечивающих ему контроль над этим объектом.

Как отмечается в Международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 10 „Консолидированная финансовая отчетность”, утвержденном приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, инвестор контролирует объект инвестиций, если подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов, а также имеет возможность влиять на доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций» [11, с. 92].

Процессы консолидации предприятий (объединения бизнеса) основываются в экономической теории прав собственности, которая находит свое отражение в работах Р. Коуза (R. Coase) [12] и А. Алчиана (A. Alchian) [13], которые определяют права собственности как санкционирование обществом поведенческих отношений между людьми, которые возникают в связи с существованием благ и касаются их использования. Данный подход позволяет объяснить не только различия в экономическом поведении в рамках правовых структур (стратегический аспект), но и механизмы развития этих структур (динамический анализ), а также сформировать принципы рационального с точки зрения общества выбора между ними (нормативный аспект). Методология бизнес-учета, определяемая экономической теорией прав собственности, должна быть построена на том, что организациям типа фирмы или корпорации не придается самостоятельного поведенческого значения. Они рассматриваются как юридические «фикции».

«Организации не являются истинными объектами, они представляют собой чистые концептуальные артефакты, даже когда они наделяются правовым статусом индивидуума. В конечном счете мы можем сделать что-либо лишь по отношению к индивидуумам или для них, хотя, безусловно, иногда воздействие, испытываемое каждым индивидуумом, в группе будет оказываться одним и тем же (по крайней мере, качественно)».

Однако такие утверждения о группах не следует путать с сугубо мистической практикой приписывания человеческих характеристик организациям или группам» [14, с. 44].

«Компания, представляющая финансовую отчетность, определяет, какие дочерние компании, совместные предприятия и операции с ассоциированными компаниями, а также связанные с ними события, включаются в финансовый отчет организации» [2, п. 3.33].

При этом следует учитывать, что «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» [15, с. 9]. Деятельность группы консолидированных предприятий находит отражение только в консолидированной финансовой отчетности, которая отражает эту деятельность в качестве единого целого.

К вышеперечисленным принципам можно добавить и **принцип понятности**. «Финансовые отчеты составляются для пользователей, обладающих удовлетворительными знаниями о бизнесе и экономической деятельности, а также внимательно изучающих и анализирующих информацию» [3, п. QC 32].

**Принцип доступности для понимания пользователями** можно отнести к основной характеристике интегрированной отчетности. Для реализации этого принципа предполагается, что ее пользователи **будут иметь достаточно знаний и использовать интегрированное мышление в экономической сфере и бизнес-учете, а также намерены изучить информацию достаточно тщательно**. Говоря иначе: «Понятность... качество финансовой информации, имеющей место тогда, когда пользователи способны ее понять»<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> 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. С. 195.

«Данные о фактах хозяйственной жизни... согласно принципу ясности должны быть просты и понятны тем, кто их должен использовать. Однако „к простоте надо стремиться, но не доверять ей” (А. Уайтхед). Дело в том, что бухгалтерский учет представляет собой сложную систему знаний, категорий, и, совершенно очевидно, что каждый желающий не сможет понять и расшифровать символы бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому ясность следует трактовать как возможность понимать данные счетоводства и бухгалтерской отчетности не просто пользователями, а квалифицированными пользователями, т. е. специалистами: администраторами, финансистами, банкирами, бухгалтерами и т.д.» [16, с. 40].

Отдельные экономические явления сложны по своей сути, например количественная оценка знаний в интеллектуальном капитале. Однако исключение информации о таких экономических явлениях из структуры интегрированного отчета (конечно, тогда он будет проще) приведет к неполноте информации, отраженной в нем, и, как следствие, может ввести в заблуждение пользователей. **Сложность количественного исчисления информации об отдельных элементах интеллектуального капитала означает, что еще не пришло время для разработки данной методики, а не то, что эта информация менее значима.**

Не стоит забывать и **традиционный принцип** финансовой отчетности — **непрерывность деятельности**: «Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что организация осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем» [3, п. 4.1].

Причина, по которой мы посчитали возможным включение принципа непрерывности деятельности в состав основных принципов бизнес-учета и интегрированной отчетности, заключается в достижении цели МСИО, на которую мы указали в начале статьи. При этом «в интегрированном отчете описываются основные виды коммерческой деятельности. Они могут отражать следующее:

- как организация дифференцируется на рынке...;

- в какой степени бизнес-модель зависит от получения доходов после первой точки продаж...;

- как организация относится к необходимости инноваций;

- как построена бизнес-модель, чтобы иметь возможность быть адаптированной к переменам» [2, п. 4.16].

- Кроме того, в интегрированном отчете должны быть указаны:

- «краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные цели организации;

- стратегия, которую разработала или намеревается реализовать организация для достижения таких стратегических целей;

- планы распределения ресурсов, которые подготовила или намеревается использовать организация для реализации своей стратегии;

- как она будет оценивать достижения и целевые достижения и результаты в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах» [2, п. 4.28].

По существу, принцип непрерывности деятельности, применяемый в модели бизнес-учета и интегрированной отчетности, не должен пониматься ни как отражение существующего состояния капиталов, ни как обоснование исторической цены или даже концепции суммарных выгод, а таким образом, чтобы такая информация помогала прогнозированию будущей деятельности создания стоимости в краткосрочном, среднесрочной и долгосрочном периодах.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение статьи хотелось бы остановиться на **интегрированном мышлении**, призыв к которому прослеживается во всем содержании МСИО.

Современная рыночная экономика России характеризуется существенным смещением акцента на инновационное ее развитие, являющееся необходимым условием успеха в конкурентной борьбе и долгосрочном устойчивом функционировании любого предприятия. Реализация инновационного направления развития страны приводит к интенсивным структурным сдвигам капитала в пользу интеллектуального капитала, поскольку и поня-

тие структурного капитала бизнеса включает «следующие его четыре эволюционные формы: промышленный капитал, финансовый капитал, финансово-промышленный капитал и интеллектуальный капитал» [17, с. 39].

Концепция интеллектуального капитала в качестве объекта учета деятельности предприятия рассматривает совокупность системы знаний и информации, сосредоточенных в компаний. Причем система имеющихся знаний определяет вход в бизнес-модель по созданию стоимости, а информация, полученная в результате их использования как выход из бизнес-модели, как продукт, сформированный в процессе создания стоимости [18, с. 292].

В МСИО дано определение интегрированного мышления как «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» [2, п. 8 глоссария]. Соответственно для профессионального бухгалтера интегрированная отчетность должна отражать «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» [2, 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 способны объяснить процессы создания стоимости во времени и их значимость в обеспечении устойчивого развития организации.

При этом можно с уверенностью сказать, что бизнес-учет должен стать инструментом информационного обеспечения, прежде всего

бизнес-анализа, призванных стать мотивационным элементом подтверждения или принятия решений провайдерами финансового капитала при распределении ресурсов, необходимых для создания стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периодах.

«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» [15, с. 16].

Проблема признания бухгалтерского учета как науки рыночной экономики заключается в том, что его предмет был ограничен принципом имущественного обособления в балансе и не охватывает значительно большего спектра внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на процессы создания стоимости, а также не отражал использования всех видов капиталов (финансового, производственного, интеллектуального, клиентского и т.д.).

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 капиталов, 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 степени необходимости привле-

чения стороннего капитала, тем самым отчасти преобразуя монетарные активы и обязательства 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, формирующих стоимость бизнес-модели.

## ЛИТЕРАТУРА

1. *Vickrey D. W.* Normative Information Qualities: A Contrast between Information-Economics and FSB Perspectives. *Abacus*, September 1985, pp. 115–129.
2. 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](http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) (дата обращения: 15.09.2017).
3. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/conceptual.pdf> (дата обращения: 14.09.2017).
4. *Плотников В. С., Плотникова О. В.* Интегрированное мышление профессионального бухгалтера // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: российский и европейский опыт: материалы VIII Межд. науч.-практ. конф. Княгинино: Нижегород. гос. инж.-экон. ун-т, 2016. С. 25–28.
5. *Плотников В. С., Плотникова О. В.* Концепция позиционного учета договорных обязательств // Бухгалтерский учет. 2013. № 9. С. 122–125.
6. *Бетге Й.* Балансирование: пер. с нем. / под. научной ред. В. Д. Новодворский. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
7. *Пятов М. Л., Смирнова И. А.* Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. М.: ООО «1С-Пабблишинг», 2008. 199 с.: ил.
8. *Каплан Р. С., Нортон Д. П.* Сбалансированная система показателей. От стратегии к действиям. 2-е изд., испр. и доп. / пер. с англ. М. Павловой. М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2014. 314 с.
9. 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.
10. *Плотников В. С., Плотникова О. В., Мельников В. И., Москалева В. А.* Метод полной интеграции счетов в консолидированном учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 46 (388). С. 2–19.
11. *Плотников В. С., Плотникова О. В.* Анализ теоретических основ концепции консолидированной финансовой отчетности // Экономический анализ: теория и практика. 2016. № 11 (458). С. 90–103.
12. *Coase R. H.* The nature of the firm // *Economica*. 1937. Vol. 5. No. 5. Pp. 12–31.
13. *Alchian A. A.* Some Economics of Property Rights // *Il Politico*. 1965. Vol. 30. Iss. 40. Pp. 816–829.
14. *Плотников В. С., Плотникова О. В.* Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности // *Аудитор*. 2014. № 10. С. 42–50.

15. Плотников В. С., Плотникова О. В. Философия бухгалтерского учета как экономической науки // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 3. С. 7–21.
16. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 493 с.
17. 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.
18. Плотников В. С., Плотникова О. В. Бизнес-учет как интеллектуальный капитал бухгалтера // Роль интеллектуального капитала в экономической, социальной и правовой культуре общества XXI века: сборник научных трудов участников Международной науч.-практ. конф., 11–12 ноября 2015 г. СПб.: Санкт-Петербургский университет управления и экономики, 2016. С. 292–302.

## REFERENCES

1. Vickrey D. W. Normative Information Qualities: a Contrast between Information-Economics and FSB Perspectives. *Abacus*, September 1985, pp. 115–129.
2. International Standard of Integrated Reporting. URL: [http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://ir.org.ru/attachments/article/94/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) & (accessed 15.09.2017). (In Russ.).
3. Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/conceptual.pdf> (accessed 14.09.2017). (In Russ.).
4. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. [Integrated thinking of a professional accountant]. *Uchetno-analiticheskie instrumenty razvitiya innovatsionnoi ekonomiki: rossiiskii i evropeiskii opyt: materialy VIII Mezhd. nauch.-prakt. konf. [Proc. 8th Int. Sci.-Pract. Conf. Accounting and Analytical Tools for the Development of Innovative Economy: Russian and European Experience]*. Knyaginino: Nizhegorodskii gosudarstvennyi inzhenerno-ekonomicheskii universitet Publ., 2016, pp. 25–28. (In Russ.).
5. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. The Concept of Positional Accounting of Contractual Obligations. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2013, no. 9, pp. 122–125. (In Russ.).
6. Betge I. Balancing. Transl. with Germ. (Scientific editor V. D. Novodvorskii). Moscow: Bukhgalterskii uchet Publ., 2000. 454 p. (In Russ.).
7. Pyatov M. L., Smirnova I. A. Conceptual Bases of International Financial Reporting Standards. Moscow: ООО «1S-Publishing» Publ., 2008. 199 p. (In Russ.).
8. Kaplan R. S., Norton D. P. Balanced Scorecard. From Strategy to Action. 2nd ed. Transl. from English. Moscow: ЗАО «Олимп-бизнес» Publ., 2014. 314 p. (In Russ.).
9. Value issues. Master the latest management, investment and regulation techniques based on the value of the company. Edited by E. Black. Transl. from English. Moscow: ЗАО «Олимп-бизнес» Publ., 2009. 400 p. (In Russ.).
10. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V., Melnikov V. I., Moskaleva V. A. The method of full integration of accounts in consolidated accounting and reporting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*, 2015, no. 46 (388), pp. 2–19. (In Russ.).
11. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. The analysis of theoretical bases of the consolidated financial reporting concept. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2016, no. 11 (458), pp. 90–103. (In Russ.).
12. Coase R. H. The Nature of the Firm. *Economica*, 1937, vol. 5, no. 5, pp. 12–31.
13. Alchian A. A. Some Economics of Property Rights. *Il Politico*, 1965, vol. 30, iss. 40, pp. 816–829.
14. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. The concept of preparation of financial statements: the concept of consolidated financial statements and the international concept of integrated reporting. *Auditor = Auditor*, 2014, no. 10, pp. 42–50. (In Russ.).
15. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Philosophy of Accounting as an Economic Science. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 3, pp. 7–21. (In Russ.).
16. Sokolov Ya. V. Fundamentals of Accounting Theory. Moscow: Finansy i statistika Publ., 2000. 493 p. (In Russ.).

17. Eskindarov M. A., Bulyga R. P., Barilenko V. I., Vetrova I. F. Evaluation, Control and Management of the Intellectual Potential of the Research University: monograph. Yoshkar-Ola: STRING Publ., 2011. 225 p. (In Russ.).
18. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. [Business accounting as the intellectual capital of the accountant]. *Rol' intellektual'nogo kapitala v ekonomicheskoi, sotsial'noi i pravovoi kul'ture obshchestva KhKhI veka: sbornik nauchnykh trudov uchastnikov Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii*, 11–12 noyabrya 2015. [Proc. Int. Sci. Pract. Conf. The Role of Intellectual Capital in the Economic, Social and Legal Culture of the XXI Century]. St. Petersburg: Sankt-Peterburgskii universitet upravleniya i ekonomiki Publ., 2016, pp. 292–302. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

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

**Олеся Владимировна Плотникова** — 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

### ABOUT THE AUTHORS

**Viktor Sergeevich Plotnikov** — Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department “Economics, Finance and Accounting”, Sevastopol Branch of Russian Economic University named after G. V. Plekhanov, Sevastopol, Russia  
vcplotnikov@yandex.ru

**Olesya Vladimirovna Plotnikova** — Doctor of Economics, Professor, acting Head of Department “Economics, Finance and Accounting”, Sevastopol Branch of Russian Economic University named after G. V. Plekhanov, Sevastopol, Russia  
vcplotnikov@yandex.ru