

ЭВОЛЮЦИЯ УРОВНЕЙ АНАЛИТИЧНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

Проведен ретроспективный анализ развития счета как категории бухгалтерского учета. Выделены уровни аналитичности бухгалтерской информации. Обоснована необходимость формирования системы учета и управления неосязаемыми активами, а также признания теневой экономики объектом бухгалтерского учета.

Актуальность проблемы. На современном этапе одним из важнейших экономических ресурсов, позволяющим генерировать прибыль, является информация. Формирование и систематизация сведений, необходимых для принятия управленческих решений менеджментом, собственниками, инвесторами происходит в системе бухгалтерского учета. Для повышения достоверности бухгалтерских данных требуется совершенствование процесса накопления и систематизации учетной информации для целей конкретных пользователей. Однако значительная часть активов и обязательств предприятия в условиях рынка не отражаются в бухгалтерском учете. Они формируют неосязаемые активы и обязательства и являются своеобразным финансовым буфером, который позволяет предприятию «сглаживать» колебания внешней среды на деятельность предприятия. Учитывая устойчивую тенденция данного явления, мы вынуждены признать его объективность.

Основная часть. Научная гипотеза. В процессе развития рыночных отношений у предприятия формируются активы и обязательства, не отражаемые в бухгалтерском учете. Они имеют динамический характер и функционируют в форме неосязаемых активов и теневой экономики. Неосязаемые активы выступают в качестве источника поддержания бизнеса в конкурентном состоянии. Теневая экономика обеспечивает нелегальное перераспределение финансовых средств между субъектами экономических взаимоотношений, возникшим в связи с нарушением принципа распределения.

Существует ряд факторов, которые оказывают значительное влияние на качество информационной системы бухгалтерского учета. Выделим основные из них:

1. Уровень квалификации, профессионализма и системы ценностей бухгалтерских кадров.
2. Своевременность, объективность, достаточность, достоверность бухгалтерской информации.
3. Механизм отражения информации в действующем учетном плане и степень его аналитичности.

Сложившаяся в настоящее время система учета не позволяет в полном объеме предоставлять информацию различным группам пользователей, т.к. прежде всего ориентирована на контролирующие органы. Недостаточное развитие или полное отсутствие управленческого учета на отечественных предприятиях не позволяет оперативно получить аналитическую информацию для внутрифирменного планирования. Л. Пачоли, основатель бухгалтерского учета, указывал, что план счетов конструируется в зависимости от цели, ради которой организуется система наблюдения. «Счета, – писал Пачоли, – суть не более как надлежащий порядок, установленный самим купцом, при удачном применении которого он получает сведения о всех своих делах и о том, идут ли дела его успешно или нет» [1, с. 78].

У различных лиц, получающих информацию о производственно-хозяйственной деятельности предприятия, есть определенная цель, влияющая на организацию учета фактов хозяйственной жизни. Интересы участников хозяйственного процесса различны. Предъявляемые ими требования к форме и содержанию информации не могут быть полностью охвачены планом счетов. Великий французский бухгалтер Жан Батист Дюмарше (1874-1946) указывал, что бухгалтер не выдумывает счета и план счетов, как писал Л. Пачоли, а открывает их. План счетов – это объективное описание хозяйственных

процессов, протекающих на предприятии. Каждый счет отражает те или иные объективно существующие объекты. Другой выдающийся французский бухгалтер Пьер Гарнье указывал, что для отражения информации об объектах бухгалтерского учета счета необходимо располагать в определенном порядке по принципу систематизации в таблице Менделеева химических элементов, существующих в природе.

Синтез взглядов Л. Пачоли и французских бухгалтеров приводит к построению информационной системы счетов, с одной стороны, с учетом целей участников деятельности, а с другой – в разрезе объектов, подлежащих изучению и упорядочению. В основе плана счетов должна лежать классификация счетов. План, построенный вне классификации, приводит к беспорядочному учету данных, и как следствие, к получению несистематизированной безрезультативной информации. Для повышения эффективности использования бухгалтерских данных как источника информации предлагаем осуществлять так называемую “персонализацию учетного плана”. Предприятие представляет собой систему, которая состоит из определенных взаимосвязанных объектов учета и функционирует для достижения заданного результата (например, получения прибыли). При осуществлении хозяйственной деятельности происходит взаимодействие элементов (объектов учета) внутри системы и обмен информацией извне (с инвесторами, государственными органами, банками и т.д.). Состав элементов системы и внешних связей для каждого предприятия уникален, что создает предпосылки для формирования индивидуального плана счетов, не ограниченного рамками типового. Персонализация учетного плана подразумевает создание оптимального количества аналитических счетов, позволяющего систематизировать информацию с той степенью детализации, которая повысит информативность учета, но не приведет к снижению его прозрачности.

Для раскрытия сути и значения счетов и учетного плана в повышении эффективности функционирования предприятия кратко рассмотрим его возникновение и эволюцию. Ретроспективный (исторический) анализ с современных позиций показывает, что эволюция ведения хозяйства человека от натурального к созданию коммерческого предприятия формировала новые взгляды на ведение бухгалтерского учета.

На первом этапе развития человеческого общества учет отсутствовал. Из-за небольшого количества информации все события ведения хозяйства запоминались [2]. В первобытном обществе богатство предполагало само наличие материальных благ (зерно, земля, драгоценности, одежда и пр.), а не его количество.

С расширением и усложнением хозяйственной деятельности возникла необходимость ведения учета запасов и результатов труда. Развитие письменности способствовало появлению систем исчисления и записи, позволяющих регистрировать учетные объекты в натуральных измерителях [3].

Процесс ведения учета представлял собой регистрацию хозяйственных процессов, которые делились на факты:

- состояние (остатки вещественных ценностей и операции хозяйственной жизни, порождающие обязательства сторон) [2];
- действия (факты, характеризующие хозяйственные процессы, например, сбор урожая);
- события (незапланированные и неконтролируемые явления, например, падеж скота).

Первые счета для регистрации фактов хозяйственной жизни – материальные (инвентарные) счета и счета расчетов. Абстрактные величины, такие, как прибыль, в системе учета не фиксировались, а исчислялись по результатам инвентаризации [4]. Мы считаем, что данный период развития бухгалтерского учета характеризуется самым точным отражением величины прибыли, т.к. данные учета отражали реальный результат деятельности хозяйствующего субъекта.

На данном этапе не разделялось имущество собственника и имущество предприятия. Все имущество, расходы и доходы, включая личные вещи собственника и членов его семьи, отражались в бухгалтерских записях.

Учет велся с применением методов простой бухгалтерии (униграфический учет) [2]. Оценка расчетов и ценностей имела натуральное выражение, использовался принцип приближенности. Преобладающей формой учета в отдельных хозяйствах

были описи с перечнем различных объектов — инвентари. Их можно считать первым признаком системности. Затем учетные объекты стали группировать: списки должностных лиц по профессиональному признаку, описи имущества и др. Составление инвентарей постепенно стало носить регулярный характер. С развитием экономики они дополнялись новыми показателями, усложнялись по содержанию и стали отправным моментом эволюции форм учета [4].

Во II тысячелетии до н.э. возникла приходно-расходная форма учета. Учетные записи велись в таких книгах как Мемориал, Журнал, Главная книга и Инвентарная книга [1]. Систематическую фиксацию данных сменил хронологический порядок записей. На папирусах стали фиксировать не только остатки имущества, но и каждое действие. Для составления отчетности по хронологическому регистру делалась систематическая разноска всех хронологических записей, которая привела к появлению нового приема — счета. Другой причиной возникновения счета была инвентаризационная опись. В описях предметы объединялись в группы, по группам подводились итоги. В одну группу попали предметы, учтенные по весу и количеству, в другую — по количеству. Предметы в каждой группе приводились по наименованиям с краткой характеристикой. Таким образом, материальный учет и учет расчетов привели к возникновению бухгалтерского счета.

Следующий этап эволюции учета связан с появлением денег, развитием торговли, возникновением римского права, ростом кредитных отношений. С возникновением денег натуральное хозяйство постепенно приобретает черты товарного.

В учётом процессе деньги выступали как:

- самостоятельный объект учета: монеты учитывались как предмет по металлу и весу;
- средство в расчетах: все контокоррентные счета велись в денежных измерителях.
- функция меры стоимости: с помощью денег измеряли все учетные объекты.

С этого момента факты хозяйственной жизни отражались в натуральном и денежном измерении [2].

Поскольку в учете фигурировали монеты разной чеканки, возникла проблема соизмерения в учете самих монет. Это привело к возникновению нового приема в учете — оценке. Сначала монеты складывали по металлу и весу, потом просто по видам монет, затем по их покупательной стоимости. Денежная оценка внесла в учет определенную условность, т.к. чтобы оценить приобретенное имущество в натуральном выражении, необходимо выбрать денежную оценку по цене приобретения, по текущей рыночной цене, по продажной цене, по объективной или субъективной ценности имущества для данного хозяйства.

К XIII в. сложилась система учета кассовых операций, складского учета, торговых операций. Как следствие появления денег произошло деление учета на патримональный и камеральный.

Простая (коммерческая) бухгалтерия (патримональный учет) предполагала учет состояния и движения имущества, включая кассу, а доходы и расходы признавались следствием этого движения. Деньги выступали в функции меры стоимости.

В камеральной (бюджетной) бухгалтерии основным объектом учета признавалась касса. Регистрации подлежали все поступления и выплаты денежных средств. Состояние и движение имущества рассматривались как следствие выполнения бюджета. Деньги выступали как средство платежа [2].

На данном отрезке времени впервые стали различать два типа хозяйствования: экономика (производство и коммерция в целях удовлетворения потребностей семьи), хрематистика (нацелена на накопление богатства как высшую цель). Появились имущественные различия и понятие “общественная собственность”, связанное с системой взносов части личного имущества на обеспечение общественных потребностей и налоговой системой.

На этом этапе развития учета счета велись и в натуральном, и стоимостном измерении. Хронологические записи привели к отсутствию пропусков в бухгалтерских книгах между записями. Кроме того, каждая операция подтверждалась документально.

Отчетность носила публичный характер. В информационную учетную систему счета собственных средств еще не включались. Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными категориями, такими, как прибыль.

Развитие общества пришло к пониманию того, что бухгалтерия позволяет отделить домашнее хозяйство собственника от его имущества, вложенного в предприятие. Важнейшей функцией учета становится умение предвидеть результат хозяйствования. Измерение всех объектов учета в стоимостном выражении и включение в систему счетов бухгалтерии счета собственных средств (счет "Капитал") предопределили возникновение двойной записи и диграфического учета.

Систему двойной записи описал ученый-математик, францисканский монах – Лука Пачоли в одиннадцатом трактате "О счетах и записях" девятого отдела сочинения "Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях" в 1494 г. Первой книгой, в которой описывалась система двойной записи, являлась книга Бенедетто Котрульи "О торговле и современном купце", написанная от руки в 1458 г., но напечатанная только в 1573 г. [2].

Двойная запись фактов хозяйственной жизни привела к построению системы счетов. Все факты хозяйственной жизни стали отражаться дважды. Система счетов позволила представить кругооборот капитала. Возникло понимание того, что за хозяйственной деятельностью можно управлять опосредованно через информационное отражение в системе бухгалтерских счетов хозяйственных процессов, а не непосредственно путем наблюдения.

Рост товарно-денежных и кредитных отношений привел к изменению целей использования капитала и кредита. Такие элементы, как международная торговля, капитал и кредит способствовали развитию счетоводства. Под богатством стали понимать наличие капитала, его денежную и имущественную форму. Вопросам эффективности и прибыльности стали уделять особое внимание. Теперь учет предназначался не столько для регистрации фактов и обеспечения сохранности имущества, сколько для принятия решений и управления хозяйством, получения прибыли и ее роста.

С развитием производственных отношений, разделением функций собственности и управления к XV в. изменения капитала стали отражаться уже не на счете "Капитал", а на специальном счете "Прибыли и убытки" [2].

Несмотря на появление двойной записи, на практике больше использовалась простая бухгалтерия. Это не позволяло сводить итоги, определять прирост прибыли в хозяйстве. Поэтому значительное внимание стали уделять учетной процедуре. Это привело к дифференциации и классификации счетов, развитию различных форм счетоводства. К материальным счетам, счетам расчетов и собственных средств добавились условные счета – результатные и контрарные.

С XVI в. счет становится центральной категорией бухгалтерского учета. Стали использоваться новые формы счетов, к записям применялись новые комбинации. Ввиду сложности объекта учета осуществляют его расчленение на части по различным признакам. Одним из главных признаков является иерархия. Все объекты учета отражаются на счетах. Постепенно сформировался план счетов, который представляет собой строго иерархическую структуру счетов. В основу плана счетов иерархии легли структура статей бухгалтерского баланса, или кругооборот имущества организации, или другие логические основания. Счета – элементы системы – показывают группировку экономически однородных средств предприятия или источников их образования.

Каждый счет выделяется по строго определенному, качественно однородному признаку. Можно выделить такие признаки счета, как однородность объектов учета, возможность оценки объекта в стоимостном выражении, отражения изменения стоимости объектов учета по дебету и кредиту, право собственности на объект учета. Для балансовых счетов дополнительно признаком будет являться отражение объектов учета посредством двойной записи, характеристика счета как активный, пассивный, активно-пассивный.

На сегодняшний день сложилась иерархическая структура плана счетов, включающая синтетические (балансовые) счета, субсчета и аналитические счета. Такая дифференциация повышает аналитичность получаемой информации.

Данную классификацию предложил Ж. Савари в 1673 г. Это позволило ему создать двухступенчатую систему регистрации данных, которая оказала огромное влияние на развитие бухгалтерской науки [2].

Совершенствование бухгалтерской процедуры привело к возникновению таких условных категорий как баланс, прибыль, себестоимость, издержки производства и обращения и прочее. Осмысление новых используемых категорий привело к их истолкованию и взаимосвязи через баланс. Эволюция учетной мысли привела нас к пониманию бухгалтерского учета как системы сплошного, непрерывного взаимосвязанного документального отражения информации о деятельности субъектов хозяйствования, ее обработки, обобщения и представления соответствующим пользователям для обоснования и принятия решения. Все объекты учета подлежат отражению на счетах, которые служат источником данных для обобщенного отражения показателей о состоянии хозяйственных средств и источников их формирования на определенную дату в балансе.

В настоящее время сложилась ситуация, что бухгалтерская информация существует обособленно от мира реальной хозяйственной жизни и создает иллюзию надежности бухгалтерских данных. История развития бухгалтерского учета раскрывает, что с появлением двойной записи факты хозяйственной жизни стали отражаться на счетах дважды, что предопределило символический характер учетных записей. Постепенно вместо конкретного учетного объекта стали фиксировать данные из так называемых первичных документов. Данные учета и фактическое положение дел перестали быть адекватны, а бухгалтерия стала вероятной. "Записанное в бухгалтерских книгах и есть существующее" []. С этим связано возникновение старейшего бухгалтерского парадокса заключающегося в том, что учетная информация практически никогда не соответствует реальному положению дел в хозяйстве [].

Балансовую стоимость предприятия можно назвать субъективной оценкой, т.к. отражаемая информация зависит от применяемых методик учета, формируется для различных целей ее использования и групп пользователей.

Для более объективной оценки бизнеса наряду с учетными данными используют его рыночную оценку. Рыночная стоимость предприятия является более объективным показателем, т.к. формируется под влиянием спроса и предложения на акции предприятия. При принятии решения о покупке акций участники фондового рынка оценивают их качества. Оценка акций проводят различными методами, в т.ч. осуществляют финансовый анализ отчетности компании, изучают величину и периодичность выплаты дивидендов, динамику тренда курсов акций за определенный период, учитывают иные сведения, которые могут повлиять на изменение стоимости акций в будущем (например, конфиденциальную информацию о намерениях предприятия). Основываясь на результатах проведенного анализа, инвесторы оценивают возможные прибыли и риски и формируют цены спроса и предложения на корпоративные акции. При этом большое влияние на уровень цен оказывают ожидания инвесторов. Компании, имеющие на текущий момент не лучшие финансовые показатели по данным отчетности, но обладающие, по мнению участников рынка, значительным инвестиционным потенциалом, будут иметь большую рыночную цену акций, чем ценные бумаги аналогичных предприятий. Таким образом, рыночная цена акций зависит не только от текущего финансового состояния предприятия, но и от наличия некоторых потенциальных возможностей компании ("неосязаемых активов"), сведения о которых не отражены в системе традиционной публичной бухгалтерской отчетности.

Появлению новых объектов учета способствует активизация процессов глобализации и информатизации общества. Быстрые масштабы технологических изменений, распространение информационных технологий, активная инвестиционная деятельность, развитие и интеграция международных финансовых рынков, проникновение на отечественный рынок опыта работы иностранных предприятий вызывают изменения в деятельности и управлении субъектов хозяйствования, меняется роль бухгалтерской информации в этом процессе. С развитием рыночных отношений становится все более очевидным, что так называемые материальные активы не являются единственным

фактором обеспечения доходности предприятия, и что существуют иные их виды, которые не имеют такого классического признака, как вещественная форма, но могут играть важнейшую роль в процессе получения предприятием прибыли.

В.Ф. Палий отмечает, что в начале 21 века наступил кризис бухгалтерского учета, связанный с фальсификацией публичной финансовой отчетности [5, с. 129]. Это проявилось в повышении биржевой капитализации, необоснованной выплате повышенных дивидендов, завышении чистой прибыли. Искажение учетных данных стало возможным в связи с усложнением правил признания, оценки и отражения фактов хозяйственной жизни, что позволяет вводить в заблуждение пользователей финансовой отчетности.

В.Ф. Палий считает, что “наступило время теоретических исследований, направленных на упрощение правил финансового учета, их сокращение до разумного и совершенно необходимого уровня. Достоверность отображения хозяйственной деятельности не должна пострадать, а прозрачность всей системы учета возрастать” [5, с. 133].

По нашему мнению, одним из основных направлений совершенствования системы учета должно стать систематизация данных учета с позиции их аналитичности. В зависимости от степени аналитичности мы предлагаем выделить следующие уровни бухгалтерской информации:

1. Валюта баланса: на данном уровне представлена наиболее обобщенная характеристика имущества предприятия в денежной оценке.

Актив-пассив: данный уровень иерархии аналитичности включает балансовое обобщение учетной информации о составе и размещении средств предприятия и источниках их формирования в стоимостной оценке. Использование двойной записи позволяет получить равенство итогов сумм статей актива и пассива баланса. Статьи баланса формируются на основе данных синтетических счетов, поэтому равенство сумм статей актива и пассива баланса между собой тождественно сумме всех синтетических счетов в стоимостной оценке.

Синтетические счета: данный уровень аналитичности представлен группировкой хозяйственных операций на основе однородности признаков объектов учета в стоимостной оценке. Данные, формируемые на синтетических счетах – счетах первого порядка – позволяют получить информацию о состоянии и движении активов, собственного капитала и обязательств предприятия и особенностях его деятельности. Сумма в денежной оценке синтетического счета равна сумме в денежной оценке всех субсчетов – счетов второго порядка, открываемых с целью детализации информации синтетических счетов. В свою очередь на субсчетах сгруппированы данные в дифференцированном аналитическом разрезе (аналитические счета – счета третьего порядка). Субсчет – дополнительная группировка данных аналитического учёта с целью обобщения сведений об отдельных объектах внутри данного синтетического счёта.

2. Аналитические счета: формируют детализированную информацию с наибольшей степенью детализации, точности и существенности. На данных счетах отражаются данные обо всем имуществе предприятия в натурально-стоимостной оценке. Количество аналитических счетов обусловлено нацеленностью удовлетворения информационных потребностей различных пользователей и собственников. Информационное содержание аналитических счетов обусловлено потребностью принимать управленческие решения.

Интересной в этом плане представляется теория Джузеппе Чербони (1827-1917) – логисмография, которая представляет собой многоступенчатую классификацию, обеспечивающую бесконечную аналитичность учета, в котором все счета персонифицированы, при этом аналитическое разложение счетов называется декомпозицией или дифференциацией, а синтетическое сложение – композицией или интеграцией [].

3. Забалансовые счета: предназначены для обобщения информации об условных правах и обязательствах, о наличии и движении ценностей, не принадлежащих данному предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении. Остатки по данной группе счетов не включаются в баланс предприятия.

4. Информация о неосязаемых объектах учета: новый уровень иерархии на современном этапе развития учетной мысли. В силу ряда обстоятельств, в т.ч. и отставание эволюции счетного плана и его отдельных элементов от быстроменяющейся хозяйственной практики, отдельные активы не находят своего отражения в бухгалтерской отчетности. К таким активам можно отнести секреты производства, предпринимательские возможности, заключение соглашений на перспективу. Основная цель использования неосязаемых активов связана с вовлечением в оборот знаний, компетенции, организационных структур, информационных технологий, удовлетворенности клиентов. Данный уровень включает неограниченное количество объектов учета, имеющих условную оценку и не отображенных на счетах бухгалтерского учета. Информация о неосязаемых объектах учета является закрытой для внешних субъектов.

Соотношение между информационными уровнями представлено на рисунке.



Рис.1. Схема иерархии уровней аналитичности бухгалтерской информации

На рисунке отображена иерархия уровней аналитичности по степени детализации информации о средствах и источниках предприятия в балансе.

По вертикали расположены объекты бухгалтерского учета в зависимости от уровня раскрытия информации. Сведения об объектах, расположенных выше нулевого уровня, формируются в системе традиционного бухгалтерского учета и сгруппированы по мере снижения уровня аналитичности: валюта баланса, статьи актива и пассива баланса, синтетические и аналитические счета, забалансовые счета. Объекты, расположенные ниже нулевого уровня, являются неосязаемыми активами и теневым оборотом предприятия, наличие которых не всегда полностью осознается менеджментом предприятия и информация о которых скрыта от внешних пользователей.

5. Особый интерес с позиции неосязаемых активов (и пассивов) представляет часть учетной информации, которая не отражается в бухгалтерском учете осознанно, для реализации определенной цели. Речь идет о так называемом “теневом обороте” или “теневой экономике”. Однозначного определения этой категории до сих пор не существует и научного обоснования ее негативных (или позитивных) тенденций требует дальнейшей разработки.

Факты наличия теневой экономики в государстве подтверждают все страны, как на уровне государства в целом, так и на уровне предприятия и домашних хозяйств. Теневая экономика это экономическая деятельность, скрывающаяся от общества и государства, находящаяся вне государственного контроля и учёта. Теневая экономика – это экономические взаимоотношения граждан общества, развивающиеся стихийно, в обход существующих государственных законов и общественных правил. Доходы этого предпринимательства скрываются и не являются налогооблагаемой экономической деятельностью. По сути, любое предпринимательство, результатом которого является сокрытие доходов или уклонение от уплаты налогов, может считаться теневой экономической деятельностью.

Оценки величины теневой экономики значительно различаются в зависимости от стран. Количественные оценки его масштабов по оценке Госкомстата России колеблются от 25 % ВВП до 40-45 %. По нашим оценкам, наличие теневой экономики в других странах бывшего СССР имеет близкие к российским значения. []

На уровне предприятия, в рамках бухгалтерского учета мы не можем оставить без внимания часть деятельности предприятия, которая по вышеприведенным оценкам, составляет в среднем величину, превышающую его официальную прибыль. Теневая экономика, как правило, достаточно плотно связана с “белой”, официальной экономикой. Теневой оборот действующего предприятия (если он имеется) составляет определенную часть его производственной деятельности. Как правило, условно-постоянная часть затрат предприятия, обеспечивает выпуск всей продукции, включая и теневой оборот. Здания, сооружения, передаточные устройства, станки, оборудование, земельные участки и другие средства труда полностью отражаются в активах предприятия.

Не отражаются в бухгалтерском учете основная часть оборотных средств, используемых в производстве теневой продукции. Основным объектом сокрытия является полученная нелегально выручка от реализации теневой продукции и не уплаченные налоги.

Приведенная иерархия уровней аналитичности учетных данных может быть использована для определения влияния качества учетной информации на достоверность рыночной оценки предприятия. Осознание и выявление менеджментом “неосязаемых активов” компании, формирование системы их внутреннего учета, позволят повысить объективность оценки стоимости предприятия. Формирование системы управления такими активами даст возможность существенно влиять на рыночную стоимость, регулируя объем публичности сведений о “неосязаемых активах”, т.е. смещая нулевой уровень. Менеджер получает инструмент влияния на капитализацию акций, которая в зависимости от текущих целей компании может быть умышленно завышена или занижена. Сделав доступной для инвесторов информацию о части неосязаемых активов, способствующую росту курса акций, менеджер увеличивает рыночную капитализацию компании. В то же время смещение активов и обязательств в сферу неосязаемых формирует условия для финансового и экономического кризиса, т.к. сокрытие негативные возможных последствий приводит к необоснованным ожиданиям инвесторов и завышению рыночной цены предприятия.

В части теневой экономики мы должны признать, что в рамках экономических отношений при любой известной форме организации производства она есть де-факто. Ее наличие можно объяснить одним из основополагающих принципов предпринимательства – принципом скрытности. Там где основой производства является рыночные отношения – там неизбежно наличие теневой экономики на уровне предприятия как составного элемента принципа скрытности. В странах с преобладающей долей государства в экономике теневая экономика развивается на уровне государства и межгосударственном уровне.

Основной причиной ухода бизнеса в тень были и остаются:

- высокие налоговые ставки;
- коррумпированность государственного аппарата;
- работа партнеров в теневом секторе (поставщиков сырья, оптовых покупателей, и т.д.);
- человеческая алчность.

Мы считаем, что через механизм теневой экономики происходит выравнивание условий хозяйствования в различных сферах и территориях.

Заключение:

1. Одной из задач системы учета и управления неосязаемыми активами является определение оптимального уровня раскрытия информации о них, который, с одной стороны, повысит достоверность рыночной оценки предприятия, а с другой стороны, не позволит извлечь выгоду конкурентам. Сведения о данных активах относятся к конфиденциальной информации, имеют особую ценность и приносят доход до тех пор, пока не могут быть использованы другими субъектами хозяйствования.

2. Отражение “нестандартных”, “неосязаемых” активов предприятия можно отнести к задачам бухгалтерского и управленческого учета. МСФО движутся в направлении включения неосязаемых активов в отчетность фирм. По нашему мнению, формирование системы учета и управления неосязаемыми активами повысит достоверность рыночной оценки предприятия, аналитичность бухгалтерского учета, что позволит различным группам пользователей принимать управленческие решения, основанные на более качественной учетной информации.

3. Теневая экономика как феномен производственных отношений в условиях глобализации должна признаваться объектом бухгалтерского учета, результаты которого не отражаются в финансовой отчетности наравне с предпринимательскими возможностями.

4. Динамика уровня и тенденции теневой экономики в основном зависят от политики государства и наличия финансового следа в конкретном государстве.

ЛИТЕРАТУРА:

1. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. – М: Финансы и статистика, 2001.

2. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004.

3. *Лапина Н.А.* Теория бухгалтерского учета. Учебное пособие. – ИПКгосслужбы, 2008.

4. История бухгалтерского учета и аудита: Электронный курс лекций. / З.Ф. Налимова. – Пятигорск: ГОУ ВПО “СевКавГТУ” филиал в г. Пятигорске, 2007.

5. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004.