

УДК: 657.432

РОЛЬ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ПРОЯВИ

кандидат економічних наук, Олійник С. О.

Національний університет біоресурсів і природокористування України,
Київ

В статті досліджено поняття «креативний облік», передумови його виникнення та впровадження. Визначено негативний та позитивний вплив на формування облікової політики. Запропоновано шляхи запобігання практиці креативного обліку. Виокремлено прийоми та причини застосування креативного обліку та маніпулювання даними фінансових звітів. Визначено основні об'єкти, до яких найчастіше застосовується креативний облік. Доведено, що механізми маніпулювання фінансовою звітністю навіть в рамках законодавства, в певній мірі ведуть до зловживань в бухгалтерському обліку. Це впливає на довіру користувачів фінансової звітності. Тому запропоновано використовувати поняття «креативні методи» бухгалтерського обліку в рамках законодавства, але ніяк не «креативний облік».

Ключові слова: креативний облік, креативні методи, творчий підхід, маніпулювання, фальсифікація, облікова політика, фінансова звітність.

кандидат экономических наук, Олейник С. А. Роль креативного учета и его проявления / Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев

В статье исследовано понятие «креативный учет», предпосылки его возникновения и внедрения. Определено отрицательное и положительное влияние на формирование учетной политики. Предложены пути предотвращения практики

креативного учета. Обособленно приемы и причины применения креативного учета и манипулирования данными финансовых отчетов. Определены основные объекты, к которым чаще всего применяется креативный учет.

Доказано, что механизмы манипулирования финансовой отчетностью даже в рамках законодательства, в определенной степени ведут к злоупотреблениям в бухгалтерском учете. Это влияет на доверие пользователей финансовой отчетности. Поэтому предложено использовать понятие «креативные методы» бухгалтерского учета в рамках законодательства, но никак не «креативный учет».

Ключевые слова: креативный учет, креативные методы, творческий подход, манипулирование, подлог, учетная политика, финансовая отчетность.

PhD in Economic, Oliynyk S. O. The role of creative account and its manifestation/ National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv

In the article the concept of "creative accounting", the preconditions of its origin and its implementation is investigated. The negative and positive influence on formation of accounting policy is determined. The ways of preventing the practice of creative accounting are proposed. Separate methods and reasons for applying creative accounting and manipulation of financial statements. The basic objects, to which the creative accounting is most often used, is determined.

It is proved that mechanisms of financial reporting manipulation, even within the framework of legislation, to some extent lead to abusive accounting. This affects the credibility of users of financial reporting. Therefore, it is proposed to use the concept of "creative methods" of

accounting within the framework of legislation, but not "creative accounting".

Key words: creative account, creative methods, creative approach, manipulation, falsification, accounting policy, financial reporting.

Вступ. Існування альтернативних методів і способів ведення обліку надає можливість суб'єктам господарювання маніпулювати обліковими даними та показниками фінансової звітності в межах чинного законодавства. В останні роки науковці часто приділяють увагу дослідженню креативного обліку.

Питання креативного обліку і облікової політики в своїх працях розглядали Г. М. Азаренкова, М. С. Пушкар, Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Барановська, С. Ф. Голов, Кулик В. А., С. Ф. Легенчук, С. М. Міщенко, Л. В. Чижевська та ін. У своїх дослідженнях вони розкривають питання сутності та сфери застосування креативного обліку, зв'язку креативного обліку з бухгалтерською етикою, пошуку креативних методів бухгалтерського обліку.

Мета статті полягає у дослідженні поняття «креативний облік», визначенні позитивних і негативних сторін креативного обліку та його зв'язок із маніпулюванням обліковими даними та фальсифікацією.

Креативний облік – термін, який часто перекладають як творчий облік. Раніше така «творчість» зводилася до викривлення облікових даних, однак зараз, креативний облік розглядається як результат застосування облікової політики і втрачає свій негативний відтінок.

Більшість авторів зазначають, що впровадження в українську методологію креативного обліку має позитивний і негативний вплив на функціонування підприємства та його середовище. Інші

зазначають про креативний облік як негативне явище, а інколи ставлять під сумнів законність визнання такого обліку.

Вітчизняні вчені також пов'язують виникнення креативного обліку у нашій державі із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що надає можливість формування облікової політики та реалізації творчого підходу під час формування інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

В праці Пушкаря М. С. [1] зазначено, що креативний облік є окремим видом обліку, на рівні з фінансовим і управлінським. На його думку він має свою мету, інструменти регламентації, методи та користувачів.

Він, зокрема пише, що креативний облік може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку. У підсистемі фінансового обліку можна виділити окремий об'єкт стосовно якого обов'язково виділяють синтетичний рахунок чи субрахунок у межах якого розробляють статті витрат, методику їх відображення в облікових документах та правила групування, агрегування, порядку записів у регістри та інші процедури [1].

Креативний облік відрізняється від фінансового й управлінського, що ілюструє рис. 1 [1].

Критерії оцінок	Фінансовий облік	Креативний облік	Управлінський облік
Мета	Інформація для складання фінансової звітності	Інформація щодо витрат та їх ефективності з окремих сфер діяльності	Мінімізація витрат на виробництво і збільшення прибутку
Обов'язковість ведення	Обов'язковий за законом	На запит менеджерів	Факультативно
Ступінь узагальнення	Синтетичний	Синтетично-аналітичний	Аналітичний

Точність	Точний	Точний	Приблизний
Регламентация	Регламентований	Не регламентований	Не регламентований
Методи	Стандартизовані	Творчі	Стандартизовані
Користувачі	Зовнішні	Внутрішні	Внутрішні

Рис. 1 Характеристика видів обліку

Голов С. Ф. [2] зазначає, що під креативним обліком слід розуміти формальне застосування або цілеспрямований вибір методів та принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів.

Бутинець Ф. Ф. [3] вважає, що креативного обліку в повному розумінні цього слова, як такого немає і не може бути.

Притримується такої думки і Легенчук С. Ф. [4] і відмічає, що такого креативного обліку не існує та існувати не може, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких правил. Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку. Тому в цілому бухгалтерський облік може бути креативним тоді, коли він ведеться як в межах, та із порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку. Разом з тим пропонує виділяти умовно-креативний та агресивний облік. Умовно-креативним є облік, що ведеться в межах альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою та на основі існуючих принципів обліку. Агресивний облік орієнтований на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку. Ми погоджуємось з думкою Осадчої О.О. [5], яка вважає, що недотримання законодавчих норм при веденні бухгалтерського обліку з метою викривлення інформації про реальний стан справ суб'єкта

господарювання свідчить не про його креативність, а прямо призводить до настання кримінальної чи адміністративної діяльності.

Трактування поняття «креативний облік» у працях зарубіжних та вітчизняних вчених наведено у табл.1.

Таблиця 1

Визначення поняття «креативний облік» [6, с. 10]

Автор	Зміст поняття «креативний облік»
Сиджел Ж.Д.	Спроби менеджменту «валяти дурня» з бухгалтерським обліком з метою завищення чистого прибутку
Паркер Р.Х.	Використання бухгалтерського обліку для введення в оману користувачів, замість належної допомоги ним
Єлліот В.Д.	Форма обліку, яка хоча й узгоджується зі всіма правилами і практикою, проте надає упереджене враження про фінансовий стан і результати діяльності підприємства
Ріган Р.О.	Використання та зловживання методами й принципами бухгалтерського обліку для досягнення фінансових результатів, які навмисно не забезпечують чесний і справедливий погляд
Метьюс М. та Перера	Це будь-який метод бухгалтерського обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці, або встановленим стандартом чи принципам, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії
Медведев М.Ю.	Облік, спрямований на податкову оптимізацію
Пушкар М.С.	Одне з джерел інформації, що має великий ступінь довіри, оскільки ґрунтується на даних системного обліку
Голов С.Ф.	Формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілями окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів

Повністю бухгалтерський облік може бути креативним тільки тоді, коли він ведеться як в межах, так із порушенням законодавства.

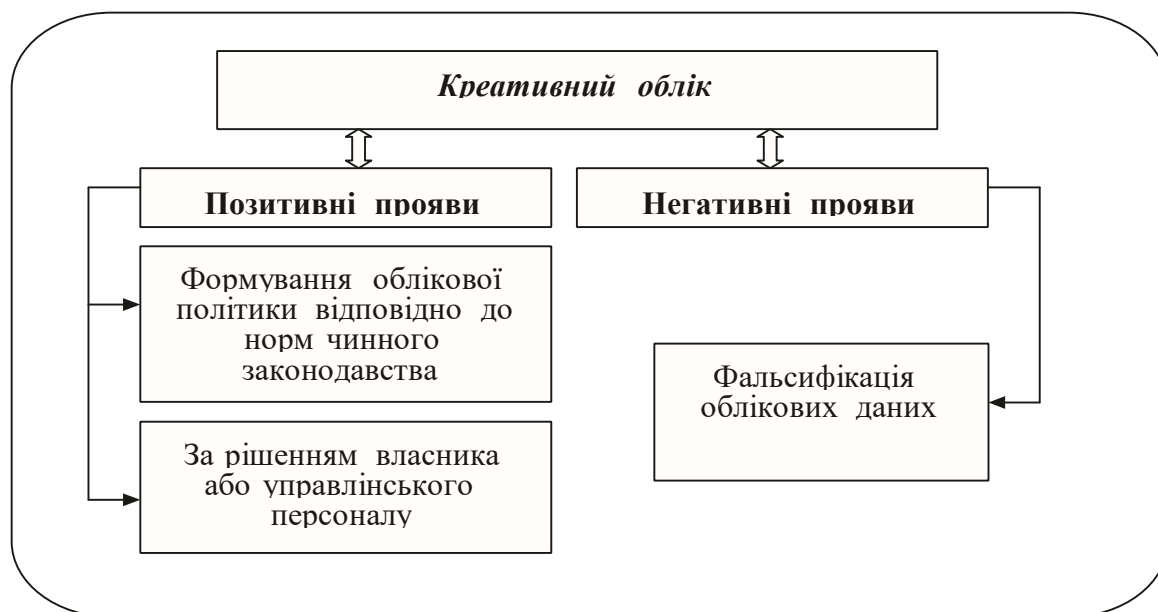


Рис. 2. Прояви креативного обліку

Бухгалтера і керівництво підприємства мають можливість здійснювати облікові маніпуляції, внаслідок чого користувач облікової інформації буде дивитись на стан та результати діяльності підприємства або із завищенням показників звітності, або із заниження показників звітності.

Креативний облік має як позитивні так і негативні прояви (рис. 2).

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (п. 10) зазначено, що якщо немає Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку або Міжнародного стандарту фінансової звітності, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень та достовірною.

Висновки. На нашу думку, всі механізми маніпулювання фінансовою звітністю навіть в рамках законодавства, в певній мірі ведуть до зловживань в бухгалтерському обліку. Це впливає на довіру користувачів фінансової звітності. Тому вважаємо, що можуть

мати право на існування поняття «креативні методи» бухгалтерського обліку в рамках законодавства, але ніяк не «креативний облік».

Література:

1. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. / М. С. Пушкар. - Тернопіль, Карт-Бланш, 2006.-334с.
2. Голов С. Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство/ С. Ф. Голов // Економічні науки.-2010.- №7(25).-с.360-367
3. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / Ф. Ф. Бутинець.– Житомир, ПП «Рута» 2007.– 328 с.
4. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку/С.Ф.Легенчук//Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 2(14)-2009.-с.88-101
5. Осадча О. О. Основні аспекти формування та відображення інформації щодо фінансових результатів у сучасних облікових концепціях/ О. О. Осадча// Серія «Економіка». Випуск 1(61) – 2013.- с.152-161
6. Голов С. Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.

References:

1. Pushkar M. S. Kreatyvnyj oblik (stvorennya informaciji dlja menedzheriv): Monoghracija./ M. S. Pushkar.-Ternopilj, Kart-Blansh, 2006.-334s.
2. Gholov S. F. Kreatyvnyj oblik: tvorchistj chy shakhraystvo/ S. F. Gholov// Ekonomichni nauky. - 2010.- № 7(25).-s.360-367

3. *Butynecj F. F. Aljfa i omegha bukhghaltersjkogho obliku abo moja bolisna nespovidj / F. F. Butynecj. – Zhytomyr, PP «Ruta» 2007. – 328 s.*
4. *Leghenchuk S. F. Kreatyvnyj oblik v nacionalnij systemi bukhghaltersjkogho obliku/S.F.Leghenchuk//Mizhnarodnyj zbirn yk naukovykh pracj. Teorija ta metodologhija bukhghaltersjkogho obliku, kontrolju i analizu. Vypusk 2(14)-2009.-s.88-101*
5. *Osadcha O. O. Osnovni aspekty formuvannja ta vidobrazhennja informaciji shhodo finansovykh rezuljtativ u suchasnykh oblikovykh koncepcijakh/ O. O. Osadcha //Serija «Ekonomika».Vypusk 1(61) – 2013.-s.152-161*
6. *Gholov S. F. Teorija baghatociljovogho bukhghaltersjkogho obliku / S. F. Gholov // Bukhghaltersjkyj oblik i audyt. – 2011. – № 4. – S. 3-13.*