

Отримано: 21 серпня 2017 р.*Прорецензовано:* 02 вересня 2017 р.*Прийнято до друку:* 13 вересня 2017 р.e-mail: levitska1@ya.ru

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-6(34)-89-94

Левицька С. О. Креативність в бухгалтерському обліку на етапах формування збалансованості соціально-економічного розвитку / С. О. Левицька // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», вересень 2017. – № 6(34). – С. 89–94.

УДК: 657.37

JEL-класифікація: M 41

Левицька Світлана Олексіївна,

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства та природокористування

**КРЕАТИВНІСТЬ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ НА ЕТАПАХ ФОРМУВАННЯ
ЗБАЛАНСОВАНOSTІ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ**

Стаття присвячена креативним підходам в організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку. Мета дослідження полягає у визначенні та обґрунтуванні концептуальних засад організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку діяльності підприємств. Досліджено практичні підходи застосування креативних підходів в обліку, розкрито принципи забезпечення достовірності та об'єктивності облікової інформації. Обґрунтовано необхідність дотримання принципів бухгалтерського обліку, регламентованих чинними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, в питаннях модернізації облікової системи із застосуванням креативних підходів.

Пропозиції дозволять за умови оптимізації обсягу облікових даних розширити спектр їх інформативності відповідно до цільових запитів менеджерів.

Ключові слова: підприємство, господарська діяльність, креативні підходи, інтегрована система бухгалтерського обліку, фінансовий облік, управлінський облік, обліково-аналітичне забезпечення.

Левицкая Светлана Алексеевна,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета и аудита
Национального университета водного хозяйства и природопользования

**КРЕАТИВНОСТЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ НА ЭТАПЕ ФОРМИРОВАНИЯ
СБАЛАНСИРОВАННОСТИ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ**

Статья посвящена креативным подходам в организации интегрированной системы бухгалтерского учета. Цель исследования заключается в определении и обосновании концептуальных основ организации интегрированной системы бухгалтерского учета деятельности предприятий. Исследованы практические подходы применения креативных методов в учетной системе, раскрыты принципы обеспечения достоверности и объективности учетной информации. Обоснована необходимость соблюдения принципов бухгалтерского учета, регламентированных действующими положениями (стандартами) бухгалтерского учета, в вопросах модернизации учетной системы с применением креативных подходов. Предложения позволяют при оптимизации объема учетных данных расширить спектр их информативности в соответствии с целевыми запросами менеджеров.

Ключевые слова: предприятие, хозяйственная деятельность, креативные подходы, интегрированная система бухгалтерского учета, финансовый учет, управленческий учет, учетно-аналитическое обеспечение.

Svitlana Levytska,

Doctor of Economics, Professor, National University of Water Management and Natural Resources Use

**CREATIVITY IN ACCOUNTING AT THE STAGE
OF SOCIAL-ECONOMIC DEVELOPMENT SUSTAINABILITY**

The article is devoted to creative approaches of the integrated accounting system organization. The purpose of the study is to define and substantiate the conceptual foundations of the integrated accounting system organization at the enterprises. The author studies practical aspects of applying creative approaches to accounting and discloses principles of ensuring accounting information reliability and objectivity. Researcher substantiates the necessity of adhering to the accounting principles regulated by the current Accounting Standards (standards), especially in terms of the accounting system modernization basing on creative approaches.

The mentioned proposals upon optimization of the credential data volume will allow, to expand the range of their informativity in accordance with the manager's target requests.

Key words: subjects, economic activity, accounting, creative accounting, management accounting, organization of accounting, financial accounting, accounting and analytical support.

Постановка проблеми. *Сталий розвиток* (англ. *Sustainable development*) – загальна концепція щодо необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних **потреб** людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, враховуючи їх потребу в безпечному і здоровому **довкіллі** [4].

Із метою вивчення законодавчих і практичних питань забезпечення збалансованого розвитку доцільно розглядати на:

– мікро-рівні: на рівні господарської діяльності суб'єкта;

– мезо-рівні: в масштабі впливу результатів господарювання на регіональний соціально-економічний розвиток;

– макро-рівні: в контексті державних програм реалізації Концепції.

Збалансована господарська діяльність суб'єкта – це організація раціонального й ефективного використання його виробничих ресурсів, що передбачає комплексну збалансованість трьох складових: позитивну динаміку економічних показників (економічна складова); соціальне забезпечення трудових ресурсів (соціальна складова); екологічну безпеку діяльності (екологічна складова).

З урахуванням міжнародної практики збалансованої господарської діяльності, інформації, оприлюдненої у формах звітності юридичних осіб, можна виокремити такі основні показники збалансованої діяльності:

Економічні показники – базові та похідні показники фінансового результату, а також ресурсного забезпечення.

Базові: 1. Валовий дохід. 2. Дохід від основної реалізації. 3. Собівартість реалізації. 4. Вартість активів майна (середньорічна). 5. Вартість чистих активів. 7. Середньоспискова чисельність працівників. 8. Прибуток до оподаткування. 9. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Похідні: 1. Фондовіддача та фондомісткість. 2. Продуктивність праці. 3. Середня заробітна плата. 4. Показники рентабельності [1].

Показники екологічної безпеки – формують оцінку екологічно безпечних умов виробництва та праці, забезпечення екологічно-відтворювального впливу на регіональний розвиток результатів господарювання за якісними (V) та кількісними (VV) вимірами, зокрема:

- споживання енергії та тепла (VV);
- використання виробничих запасів (VV);
- використання природних ресурсів – водних, енергетичних (VV);
- вартість\обсяг відходів (VV);
- якість внутрішнього та зовнішнього повітряного середовища (V);
- оцінка шумів, запаху (V);
- екологічна безпека технологічного процесу, робочого місця, кінцевого продукту діяльності тощо

(V) [7; 14].

Показники соціального забезпечення – показники раціонального використання та відтворення трудових ресурсів з урахуванням потреб їх професійного розвитку, соціально-економічної підтримки (здебільшого визначають як соціальний пакет):

– базовий соціальний пакет або врегульовані законодавством України гарантії соціального забезпечення відповідно до укладеної працівниками з керівником (власником) підприємства трудової угоди;

– мотиваційний соціальний пакет поєднує компенсаційний (компенсація матеріальних благ, що надаються роботодавцем працівнику *понад* гарантії, передбачені законодавством) і конкурентний пакети (створення мотиваційної системи підтримки намірів працівників) [13].

Актуальним сьогодні є розвиток нових модифікованих облікових систем. Облікову інформацію і систему суб'єкта доцільно розглянути як *інтегровану систему бухгалтерського обліку* (далі – ІСБО) (таблиця 1.).

Серед базових принципів ІСБО – транспарентність, уніфікація методів у розрізі підсистем, стандартизація документування (з урахуванням галузевих особливостей діяльності) та ін.

Зазначене обумовлює вирішення питання щодо професійності фахівців обліково-економічного напрямів підготовки, їх практичні навички та вміння раціонально застосовувати комплекс методичних та організаційних облікових підходів. Усе частіше постає питання креативності обліку як раціональне, швидке, об'єктивне, а головне – нормативно правильне ведення облікових записів і підготовка звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження організації креативного обліку займає чільне місце в наукових працях вітчизняних учених-обліковців С. Ф. Голова [3], Ф. Ф. Бутинця [6], С. Ф. Легенчука [6], М. С. Пушкаря [12], В. С. Рудницького [10] та ін.

Входження вітчизняних суб'єктів господарювання в систему ринкових відносин обумовлюють необхідність пошуку ефективних форм організації облікової системи із застосуванням креативних підходів, що уможливають підвищення результативності обліково-аналітичної інформації з дотриманням чинних облікових принципів.

Таблиця 1.

Критерії	ІСБО			
	Фінансовий облік	Управлінський	Статистичний	Облік розрахунків із бюджетом за податками
1	2	3	4	5
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні
Звітність	Затверджена на державному рівні	Внутрішня	Затверджена на державному рівні	Затверджена на державному рівні
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Визначені керівництвом напрямки/питання господарської діяльності (витрати, доходи, інвестиції тощо)	Соціально-економічні явища та процеси господарської діяльності	Господарська діяльність суб'єкта
Використання вимірників	Вартісні, натуральні (обмежено)	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні

Метою статті є визначення й обґрунтування можливості застосування креативних підходів в організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку діяльності вітчизняних суб'єктів на методологічному, технологічному та управлінському рівнях.

Основні результати дослідження. Креативний облік у кращих своїх проявах – це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці чи встановленим стандартам і принципам, але *не передбачає порушення законодавства* для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу, достовірної картини стану справ фірми (особливо, якщо не існує інших методів реєстрації операції в обліку).

Більшість науковців схилиються до думки щодо невідповідності креативного обліку нормам, принципам, якісним характеристикам, регламентованим чинними національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Загальноприйняті терміни в міжнародній обліковій практиці, що характеризують креативний облік, такі:

- *fiddling the book* – підгонка через подрібнення рахунків;
- *cooking the book* – підтасування рахунків;
- *cosmetic reporting* – косметична звітність;
- *window dressing the account* – «показове оприлюднення» рахунків [5].

Останнім часом у західній обліковій періодичній літературі почали використовувати поняття «репортинг» – система представлення фінансового стану та результатів діяльності підприємства відповідно до управлінських запитів, враховуючи як фінансові, так і не фінансові показники [8].

В Україні «креативним» може бути визнаний будь обліковий метод, який *не відповідає загальноприйнятій практиці або стандартам*. В іншому випадку – це **процес так званого** «припасування» кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку підприємства з метою досягнення показників, які хотіли бачити управлінці (тобто результати діяльності оприлюднювати в більш вигідному світлі) [6].

Бухгалтерський облік не може бути абсолютно творчим внаслідок наявних обмежень: облікові принципи, регламентовані НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», виступають у формі додаткових обмежень – обачності (консерватизму), послідовності, нарахування та відповідності доходів і витрат та ін. [9].

Погоджуючись із думкою проф. М. С. Пушкаря, можна стверджувати, що креативний облік – творчий облік, який вимагає від облікових працівників адміністрування фактів господарської діяльності, правил їх групування та реєстрації, виходячи з інтересів менеджменту, але забезпечуючи нормативно-правову базу формування звітної інформації [12].

Превалювання інтересів менеджменту над реалістичністю відображення фактичного стану діяльності суб'єкта господарювання в системі обліку та формах звітності веде до невідповідності чинним обліковим стандартам, а значить не забезпечує об'єктивності облікової інформації. Враховуючи зазначене, креативна складова ІСБО покликана зберігати довіру користувачів до облікової оцінки, аналітичного та синтетичного обліку, до показників звітності загалом.

Отже, більш виваженим є визначення креативного обліку як *креативних підходів в ІСБО (зокрема, в його підсистемах)*. Серед завдань практичного застосування креативних підходів на сьогодні:

- знаходження шляхів зниження витрат завдяки оптимізації результатів проведення господарських операцій, що суттєво впливають на формування доходів на витрат;

- підвищення показників прибутку для можливості нарахування більших за розмірами дивідендів як стимулюючого фактору для інвесторів;
- завищення прибутковості та заниження обсягів зобов'язань для отримання вищої категорії позичальника під час залучення кредитних ресурсів;
- заниження державними підприємствами показників прибутку заради зменшення обов'язкових платежів до бюджету;
- маніпулювання показниками власного капіталу з метою досягнення необхідних вимог щодо формування статутних фондів;
- штучне поліпшення показників дохідності, прибутковості та ліквідності для заохочення потенційних інвесторів та ін.

Серед нормативно врегульованих елементів організації обліку професіоналам-обліковцям добре відомі методичні підходи обліку і звітності, завдяки «лавірування» якими можливо забезпечувати кращу результативність використання, збереження та відтворення виробничих ресурсів, серед яких: перенесення прибутків на більш ранні (збиткові) періоди шляхом передчасного відображення окремих господарських операцій на рахунках реалізації; переміщення прибутку у країни з пільговим податковим режимом; встановлення внутрішніх цін (розцінок), менших від їх ринкового рівня; проведення уцінки запасів з метою їх оперативного продажу за ціною, нижче їх балансової вартості тощо.

Альтернативу застосування креативних підходів на прикладі фінансового обліку наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Приклади застосування креативних підходів у фінансовому обліку

№ з/п	Мета оптимізації даних фінансового обліку	Класичне відображення		Креативні підходи	
		Дт рах	Кт рах	Дт рах	Кт рах
1	2	3	4	5	6
1.	Збільшення прибутку до оподаткування				
1.1.	Списання одержаних фінансових результатів за звітний період	«Фінансові результати»	«Нерозподілені прибутки»	«Фінансові результати»	«Нерозподілені прибутки»
1.2.	Перегляд методу нарахування резерву сумнівних боргів за минулий рік метою зменшення його розміру			«Резерв сумнівних боргів»	«Нерозподілені прибутки»
1.3.	Списання дооцінки (проведеної в попередніх періодах) реалізованих у звітному періоді основних засобів			«Додатковий капітал»	«Нерозподілені прибутки»

Міжнародна практика бухгалтерського обліку також не прихильна до застосування креативного обліку з відхиленнями від встановлених облікових принципів. Так, ще у 2003 р. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) оприлюднила своє дослідження «Відновлення довіри суспільства до фінансової звітності: міжнародна перспектива», у якому надано рекомендації щодо врегулювання позанормативних підходів у креативному обліку. Серед основних заходів у контексті зазначеного МФБ рекомендує: застосовувати активний моніторинг ефективного корпоративного кодексу етики; приділяти більше уваги ефективності фінансового менеджменту та контролю; створити умови для незалежності аудитора в процесі корпоративного управління та з боку самих аудиторів; для всіх учасників процесу фінансової звітності регламентувати на законодавчому рівні дотримання Кодексу професійної поведінки, здійснення системного моніторингу зазначених питань; методично та організаційно посилити стандарти та регулювання аудиту; підвищити ефективність стандартів щодо регулювання операцій з емітентами та ін. [16].

Висновки. Для поширення практики ефективного використання креативних підходів у межах облікових положень (стандартів) бухгалтерського обліку доцільно говорити про їх функціональну роль в організації ІСБО на умовах дотримання регламентованих облікових принципів, а не безпосередньо про креативний облік як такий.

Література:

1. Аналітика економічних показників збалансованості // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://esa.un.org/unpd/wpp/Analytical-Figures/htm/fig_3.htm.
2. Голов С. Управлінський облік і контролінг : концепції та застосування // Вісник КНТЕУ. – 2007. – № 5. – С. 82–99.
3. Голов С. Ф. Тенденції та перспективи регулювання бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. – № 6. – 2016. – С. 2.
4. Збалансований розвиток // [Електронний ресурс] – Режим доступу : wikipedia.org/wiki.
5. Креативний облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://subject.com.ua/economic/accounting1/9.html>.

6. 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.
7. М'ягченко О. П. Основи екології : підручник / О. П. М'ягченко. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 312 с.
8. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; пер. с англ. Э. И. Гогия, Я. В. Молоток, И. А. Смирновой ; под. ред. Я. В. Соколова, И. Я. Смирновой. – М., 1999. – 663 с.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за N 336/22868. – [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
10. Олейник К. А. Экологические риски в предпринимательской деятельности / К. А. Олейник. – М. : Анклир, 2002. – С. 33.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Картбланш, 2006. – 334 с.
13. Показники соціальної відповідальності бізнесу // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://pidruchniki.ws/10560412/ekonomika>.
14. Словарь терминов и определений по охране окружающей среды, природопользованию и экологической безопасности [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://lugaveles.ucoz.ru/news/slovar_terminy_i_opredelenija.
15. Jackson T. Prosperity without growth : economics for a finite planet. 1st edition. Earthscan [Електронний ресурс] / Т. Jackson. – London, 2009. – Режим доступу : <http://www.amazon.com/Prosperity-without-Growth-Economics-Finite/dp/1849713235>.
16. Times Higher Education online (10th July 2002) «Research on corporate social responsibility can boost progress towards Lisbon goals, says Bisquin», URL [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.timeshighereducation.co.uk>.
17. Cambridge: Free English Dictionary and Thesaurus [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.sec.gov/comments/4-573/4573-229.pdf.
18. The Effects of Mandatory IFRS Adoption in the EU: A Review of Empirical Research [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.icaew.com/en/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports>.