

В результаті проведеної роботи можна зробити висновок, що зміст поняття інвентаризації розкривається через мету та завдання, які вона покликана вирішувати. Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності та контролю за збереженням майна підприємства. В свою чергу мета інвентаризації реалізується через сукупність її завдань. Виходячи з цього з метою більш максимального використання товарно-матеріальних цінностей, ефективності управління ними, підприємства повинні мати повну й достовірну інформацію про всі активи, що перебувають у їх розпорядженні. Необхідною передумовою одержання такої інформації служить інвентаризація, саме тому періодичне її проведення на сьогоднішній день являється однією з найважливіх складових діяльності підприємств.

Література:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. (зі змінами і доповненнями).
2. Інструкція “По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків” від 11.08.94 р. № 69.
3. Рогозян Л.С., Вахлакова В.В. Ревізія і контроль: Навчальний посібник – Алчевськ: ДонДТУ, 2008. – 209 с.

Шкуліпа Л.В.

Бути чи не бути креативному обліку в Україні?

Бухгалтерський облік в Україні набув такого пореформованого «розвитку», що виникло вже п'ять його видів: бухгалтерський, управлінський, фінансовий 1, фінансовий 2, креативний. Питання стосовно останнього стають дедалі суперечливими. На скільки цей вид обліку є небезпечним для національного обліку є метою даної статті.

Вивченням креативного обліку займалися такі науковці як О. Алат, Г. Бретон, Т.В. Барановська, Ф.Ф. Бутинець, К. Ванг, Х. Габрієліз, П.С. Житний, О.А. Заббарова, Є.Є. Коміські, Ч.В. Малфорд, С.М. Міщенко, М.Р. Метьюс, Е. Мончинська, М.С. Пушкар, М.Х.Б. Перера, Е. Райс, Я.В. Соколов, Х. Столови, Л.В. Чижевська та ін. Всі вони по-різному тлумачать поняття «креативний облік» та по-різному відносяться до проблематики його в Україні. Поряд із тим рівень загрози, пов'язаний із поширенням креативного обліку, погребує більш детального дослідження цього явища.

Розвитку креативного обліку сприяють багато факторів, проте найчастіше він застосовується тоді, коли діяльність підприємства оцінюється сторонніми особами.

Креативний облік є позитивним тоді, коли використовується без прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій в господарській діяльності та сприяє гнучкості прийняття рішень, забезпечуючи мінімізацію ризику втрат і високу рентабельність менеджменту на мікрорівні. У протилежному випадку – це процес прикрашання звітності підприємства для більш вигідного відображення його діяльності для акціонерів, інвесторів та інших заінтересованих осіб [5].

Креативний облік – це майбутнє регулюючих його норм, нові підходи в формуванні методологічних його засад.

«Бути чи не бути креативному обліку в Україні?» – питання спірного характеру. Перед тим як відповісти на нього, давайте розглянемо тлумачення «креативного обліку» різними науковцями.

Н.М. Малюга [1] вважає креативний облік окремим видом обліку, а І. Чалий розглядає креативний облік як негативне явище та докладно описує його технологію в умовах застосування вітчизняних стандартів обліку.

Вважають, що термін «креативний облік» вперше було використано в 1968 р. у комедійному фільмі Мела Брукса «Продюсери». Цей фільм розповідає історію театрального продюсера і бухгалтера, які намагаються обдурити своїх інвесторів через навмисний провал шоу на Бродвеї. До речі, це був перший фільм М. Брукса, який отримав Оскар за сценарій. Проте витoki цього явища можна знайти ще на початку XVIII ст., коли збанкрутувала компанія «South Sea Bubble». Водночас на сьогодні не існує чіткого визначення креативного обліку. Словники з бухгалтерського обліку містять різні визначення креативного обліку, а саме: «Спроби менеджменту «валяти дурня» з бухгалтерським обліком з метою завищення чистого прибутку», «використання бухгалтерського обліку для введення в оману користувачів, замість належної допомоги ним», «форма обліку, яка хоча й узгоджується зі всіма правилами і практикою, проте надає упереджене враження про фінансовий стан і результати діяльності підприємства», «облік, спрямований на податкову оптимізацію» [5].

Креативний облік – термін, який часто перекладають як творчий облік. Креативний облік – це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам.

Різні тлумачення креативного обліку наведені також у фундаментальних працях західних авторів: Р.О'Ріган визначає креативний облік як використання та зловживання методами й принципами бухгалтерського обліку для досягнення фінансових результатів, які навмисно не забезпечують чесний і справедливий погляд, Ч. Мулфорд і Е. Коміскі розглядають практику обліку як заходи, що використовують для гри з фінансовими показниками, зокрема агресивний вибір і застосування принципів бухгалтерського обліку, шахрайську фінансову звітність та будь-які інші кроки для управління прибутком і вирівнювання прибутку, М.

Метьюс та М. Перера вважають, що креативний облік має подвійну природу, тому можна дати подвійне визначення цього терміна: 1) у позитивному прояві - це будь-який метод обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам чи принципам, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії; 2) у негативному прояві - це процес підгонки звітів підприємства, щоб вони подавали його діяльність у більш прийнятному і вигідному світлі в очах акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених осіб.

Креативний бухгалтерський облік – це здійснення реєстрації, облік, обробка та відображення господарських явищ при використанні обов’язкових приписів (норм) і правильно інтерпретованих принципів бухгалтерського обліку в спосіб, який безпосередньо в цих приписах не зазначений і який є результатом обґрунтованого, творчого й нестандартного застосування цих правил і принципів [1, с. 161].

На думку проф. М.С. Пушкаря, «Креативний облік – це творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об’єкти спостереження. креативний облік може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку» [2, с. 90].

Усі наведені визначення не розкривають повністю сутність креативного обліку. По-перше, недоцільно акцентувати увагу на терміні «креативний», який походить від англійського слова «creative» - творчий. Як уже зазначалося, цей термін з’явився набагато пізніше, ніж саме явище. Взагалі творчість притаманна людині, тому в процесі будь-якої діяльності з’являється щось якісно нове, зокрема методи, прийоми, процедури тощо. Проте явище, яке отримало назву «креативний облік», призводить винятково до того, що фінансова звітність не відображує реального стану справ і вводить в оману користувачів. Креативний облік, з одного боку, можна вважати прогресивним явищем в бухгалтерській справі, якщо за відсутності інших методів для віддзеркалення в обліку нової господарської операції він дає можливість достовірно оцінити ситуацію в бізнесі. З іншого боку, креативний облік може бути націлений на представлення результатів діяльності організації у вигідному для неї світлі. Серед моделей негативного креативного обліку — згладжування прибули (зниження звітних прибутків в успішні періоди діяльності і перенесення їх на збиткові роки), використання в цих цілях зміни, наприклад, методів нарахування амортизації і ін.

До основних проявів креативного обліку відносяться:

- а) маніпулювання прибутком;
- б) маніпулювання оцінками активів;
- в) створення прихованих резервів;
- г) створення забалансових джерел фінансування.

При цьому метою застосування креативного обліку може бути не тільки завищення прибутку або податкова оптимізація. Тому більш вдалим є термін «управління звітністю», який застосовують Д. Александер, А. Бріттон і А. Йориссен. Ці автори зазначають, що в спеціальній літературі розглядають два види

технологій управління звітністю: управління звітом про прибутки та збитки (управління прибутком) і управління структурою балансу. Креативний облік відрізняється від фінансового й управлінського, що ілюструє табл. 1 [2, с. 91].

Із такою характеристикою видів обліку не погоджується проф. Ф.Ф. Бутинець: «По-перше, жоден вид обліку не має мети. Мету мають організатори обліку. По-друге, будь-який вид обліку є синтетичним і аналітичним. По-третє, викликає сумнів те, що креативний облік точний, а управлінський – приблизний. По-четверте, управлінський облік не має стандартизованих методів» [1, с. 153].

Таблиця 1 – Характеристика видів обліку за М.С. Пушкарем

<i>Критерії оцінок</i>	<i>Фінансовий облік</i>	<i>Креативний облік</i>	<i>Управлінський облік</i>
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'язків за законом	На запит менеджерів	Факультативно
Ступінь узагальнення	Синтетичний	Синтетично-аналітичний	Аналітичний
Точність	Точний	Точний	Приблизний
Регламентація	Регламентований	Не регламентований	Не регламентований
Методи	Стандартизовані	Творчі	стандартизовані
Користувачі	зовнішні	внутрішні	Внутрішні

Наведемо з цього приводу ще одну думку російського проф. Я.В. Соколова: «Креативний облік – абсолютно нове поняття, яке часто перекладають як творчий облік. Корені цієї «творчості» йдуть у глибину століть, і протягом них подібна творчість зводилася до вуалювання та спотворення облікових даних, тепер воно розглядається як пряме слідство облікової політики і втрачає свій негативний відтінок. Припустимо, якщо якась людина порушує загальноприйняті правила, то раніше передбачалося, що він це робить у корисливих цілях, тепер стверджується, що не можна погано думати про людей. Людина – Це посудина чесноти, «людина – це звучить гордо», гріх думати про людину погано. Отже, згідно великого принципу True and fair view бухгалтер стає творцем, конструктором правди. І те, що раніше бухгалтер робив у самокорисливих цілях, тепер він може робити на користь суспільства і держави» [3, с. 650].

З позиції польських фахівців, теоретично найбільше підґрунтя для визначення поняття «креативний бухгалтерський облік» повинні мати аудитори, особливо представники найбільших фірм, які перевіряють фінансову звітність

громадських товариств. Нижче наведено декілька тверджень представників польських найбільших світових філій аудиторських фірм та їх ставлення до поняття «креативний бухгалтерський облік», які є важливими для розуміння його сутності:

- поняття «креативний бухгалтерський облік» має негативне забарвлення, залишається визначеним за допомогою медіа і виникло у зв'язку з бухгалтерськими неточностями, виявленими за останні роки. Водночас, якщо маємо справу з бухгалтерськими надлишками, важливими помилками або прямим шахрайством, то ці явища є не тільки креативними, але й незаконними згідно із законодавством;

- часто плутають поняття «креативний бухгалтерський облік» з явищами, які мають незаконний характер, зокрема, шахрайство, розкрадання і розтрата, навмисне неправильне інтерпретування принципів бухгалтерського обліку або навмисне завищення вартості активів або приховування зобов'язань;

- термін «креативний бухгалтерський облік» не є зовсім новим, і вживається повсюдно вже багато років. Він стосується застосування принципів бухгалтерського обліку у спосіб, який не є безпосередньо передбаченим у приписах. Це не є вартісне поняття – воно безпосередньо не вказує чи прийняте рішення спричиняє виникнення помилок у фінансовій звітності;

- досить часто визначення креативного бухгалтерського обліку помилково використовується тільки у негативному контексті, тоді коли креативне рішення може бути позитивним, відповідати нормам права і бути корисним для користувачів фінансової звітності. Існує багато правил, які регулюють бухгалтерський облік. Вони мають на меті гарантувати, що операції будуть відображені відповідно до їх економічної сутності. Проте трапляється так, що господарські операції не врегульовані нормами права. У такій ситуації є необхідним розуміння наміру приписів, а також наявність творчого вміння їх інтерпретації, так щоб відобразити в обліку, а потім відобразити дану господарську операцію відповідно до її економічного змісту [4, с. 81-82].

Особливо велике значення для визначення креативного бухгалтерського обліку має твердження стосовно бухгалтерських помилок, зазначене в Міжнародних Стандартах Фінансової Ревізії (MRSF), які є або принаймні повинні бути свого роду біблією для кожного аудитора. Щоправда в MRSF не вживаються поняття «креативний» і «агресивний бухгалтерський облік», проте передбачені в них поняття «помилка (бухгалтерська)» та «шахрайство (бухгалтерське)» [4].

Відповідно до поглядів Е. Мончинської (Е. Maczynska) потрібно розрізняти поняття «креативний» і «агресивний» бухгалтерський облік. Термін «креативний» має позитивне значення та використовується управлінцями всіх форм з метою надання фінансових даних, щоб створити найкорисніший образ суб'єкта господарювання. «Агресивний бухгалтерський облік» можна визначити як облік, який ведеться з навмисним наміром розкрадання і передбаченням штучного завищення прибутків [4].

Слово «креативний» означає: «той, хто володіє вмінням створення нової якості, оперативний, поміркований, що дозволяє удосконалення важливих змін і поліпшень, має здібність до створення», натомість «агресивний» означає: «нападницький, загарбницький, наполегливий, шкідливий, той, що нищить» [4].

Тому, якщо дозволити креативний облік, то агресивна бухгалтерія завжди буде в аудиторському висновку підтверджена як креативна. «У нашому розумінні, - пише проф. Ф.Ф. Бутинець, - це продовження розкрадання, пограбування держави й омана суспільства.»

На його думку, креативний облік ніяк не захищає наших з вами інтересів або інтересів держави, безліч пограбованих працівників власним керівництвом. То навіщо ж нам такий облік? Облік, який дограбовує і так уже бідних працівників.

Погоджуюємося з проф. Ф.Ф. Бутинцем, що бухгалтерський облік – один, а з нього можна отримати інформацію для управлінських рішень – управлінський облік, для складання фінансової звітності – фінансовий облік і так далі. А от фантазування в обліку – це смерть для підприємства. А креативного обліку, в повному розумінні цього слова, як такого немає і не може бути. Бо кожен бухгалтер – це особистість, яка може й повинна мислити по-своєму, мати своє бачення ходу та розвитку подій на підприємстві, але вона не може бути «циркачем», «мрійником-утопістом», не може по-своєму осмислювати здійснені факти та передбачати майбутнє корпорації. Все повинно здійснюватися на основі достовірної інформації, підтверджуватися справжніми розрахунками, результатами глибокого економічного аналізу та внутрішнього контролю.

Література:

1. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь [Текст] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «РУТА», 2007. – 328 с. – ISBN 978-966-683-132-6.
2. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст]: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – 334 с. – ISBN 966-7952-46-0.
3. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. Karmanska A. Etyka w dydaktyce rachunkowosci // Zeszyty teoretyczne rachunkowosci. – 2005. - Tom 26 (82). – S. 138-165.
5. Шмигель О.Є. Формування облікової політики на базі креативного фінансового обліку / О.Є. Шмигель // Сталий розвиток економіки. – Вип. 3. - 2010. – С. 193-198.