

3. Сухарева Л. А. Внутренний аудит: организация и методология : научно-практическое пособие / Л. А. Сухарева, И. Н. Дмитриенко. – Донецк : Дон. ГУЭТ, 2000. – 75 с.
4. Шкромиди Н. Я. Застосування маркетингового аудиту в управлінні потенціалом підприємства / Н. Я. Шкромиди // Погляд зверху световната наука – 2010 : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 17–25 груд. 2010 р. – Софія : ООД “Бял ГРАД-БГ”, 2010. – Т. 6. – С. 36–38.
5. Шемаєва Л. Г. Управління стратегічною взаємодією підприємства із зовнішнім середовищем : наукове видання / Л. Г. Шемаєва. – Х. : Вид. ХДЕУ, 2007. – 280 с.
6. Інноваційно-інвестиційні стратегії в управлінні ринковою вартістю підприємства : монографія / В. В. Стадник, Є. М. Рудніченко, Т. С. Томаля, Н. І. Непогодіна. – Хмельницький : ХНУ, 2008. – 302 с.
7. Карачина Н. П. Економічна поведінка машинобудівних підприємств : теорія, методологія, практика управління : монографія / Н. П. Карачина. – Вінниця : Книга-Вега, 2010. – 416 с.
8. Глушук О. М. Механізм інформаційного забезпечення аналітичних процедур неплатоспроможних підприємств / О. М. Глушук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – Житомир, 2010. – № 3 (53). – С. 66–72.

References

1. Plaksij, T. “A marketing audit : is essence, constituents and features of realization”. *Announcer of the Khmelnytsk national university* 2 (2009): 74–77. Print.
2. Lipchuk, V. *Marketing analysis*. Kyiv, 2008. Print.
3. Suhareva, L. *An internal audit: is organization and methodology*. Donetsk, 2000. Print.
4. Shkromyda, N. “Application of marketing audit is in the management of enterprise potential”. *International research and practice conference* 17–25 December (2010): 36–38. Print.
5. Shemaeva, L. *A strategic interface of enterprise management is with an environment*. Kharkiv, 2007. Print.
6. Stadnyk, V. *Innovative-investment strategies are in the management of enterprise a market value*. Khmelnytskyi, 2008. Print.
7. Karachina, N. *Economic behavior of machine-building enterprises : theory, methodology, practice of management*. Vinnytsya, 2010. Print.
8. Gluchuk, O. “Mechanism of the informative providing of analytical procedures of insolvent enterprises”. *Announcer ZGTU. Economic sciences* 3 (2010): 66–72. Print.

Рецензенти:

Ткачук І.Г. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”;

Криховецька З.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”.

УДК 657.37

ББК 65.052.9(4 Укр)2-13

Шкромиди В.В.

КРЕАТИВНИЙ ОБЛІК У ПРОЦЕСІ ПОКРАЩЕННЯ ДІЛОВОЇ РЕПУТАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА: ВИМОГА ЧАСУ ЧИ ПОРУШЕННЯ ВИМОГ?

ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника”,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра обліку і аудиту,
76000, м. Івано-Франківськ, вул. Шевченка, 57,
тел.: 0342596003,
e-mail: secco@i.ua

Анотація. У статті розглянуто особливості застосування креативного підходу в обліковій практиці з метою покращення ділової репутації підприємства. Проаналізовано думки вчених-економістів щодо визнання креативного обліку в господарській діяльності підприємства й обґрунтовано власну позицію із цього приводу. Застосування креативних підходів у бухгалтер-

ському обліку є необхідністю сучасної системи управління підприємством, яка змушена здійснювати прийняття рішень у динамічному й непередбачуваному ринковому середовищі. При цьому основною умовою “творчості” облікових робіт є дотримання вимог чинного законодавства.

Ключові слова: креативний облік, творчий підхід, ділова репутація, звітність, законодавство.

Annotation. In the article the features of application of creative approach are considered in registration practice with the aim of improvement of business reputation of enterprise. Opinions of scientists-economists are analysed in relation to confession of creative accounting in economic activity of enterprise and own position is reasonable on this occasion. Application of creative approaches in a record-keeping is the necessity of modern management system by an enterprise, which forces to carry out making decision in a dynamic and unforeseeable market environment. Thus, the basic condition of “creative” of registration works is an observance of requirements of current legislation.

Keywords: creative accounting, creative approach, business reputation, accounting, legislation.

Вступ. Кризові явища та процеси в економіці значною мірою “перезавантажили” вітчизняне бізнес-середовище. Окремі суб’єкти господарювання втратили певну долю на ринку, згорнули діяльність, провели реорганізацію, інші – навпаки, зміцнили конкурентні позиції, покращили якість продукції та продовжують нарощувати обсяги збуту. Зрозуміло, у таких випадках вирішальним є конкурентні переваги, які притаманні господарюючому суб’єкту.

Визначено, що, крім матеріального наповнення ознак конкурентоспроможності господарюючого суб’єкта, усе більшого значення в умовах глобальної інформатизації суспільства набувають фактори нематеріального змісту, такі як позитивний імідж, зразкова поведінка на ринку, упровадження інноваційних технологій, корпоративна політика, бездоганна репутація тощо. Арсенал указаних переваг має багатоаспектний характер, оскільки дозволяє сучасному підприємству конкурувати як на ринку товарів за кінцевого споживача, так і на ринку капіталів – з метою пошуку потенційних інвесторів, на ринку праці – для залучення висококваліфікованих працівників та ін. За таких умов визначальним у досягненні комерційних цілей є інформація про діяльність підприємства, яка надається зацікавленим особам і потенційним партнерам.

Загальноприйнятим вважається, що процес формування інформації про діяльність господарюючих суб’єктів відбувається за допомогою системи обліку й звітності. Також відомо, що вказаний процес є чітко регламентований законодавством, уніфікований і стандартизований. Однак, незважаючи на встановлені правила й норми, реальність сучасного бізнес-середовища вимагає від бухгалтерів та економістів підприємств часткового “покращення” звітності й формування позитивного іміджу перед інвесторами, банківськими установами, у підготовці до тендерних процесів тощо. Установлено, що сукупність таких обставин зумовила розширення існуючої класифікації видів бухгалтерського обліку шляхом появи нового – “креативного обліку”.

Дослідженню питань щодо виникнення креативного обліку, сутності й значення, а також його необхідності та, навпаки, заборони, присвячено ряд наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних учених-економістів: Г.М.Азаренкової, Ф.Ф.Бутинця, Х.Габрієлза, І.Н.Дмитренка, П.Є.Житного, Ч.В.Малфорда, М.Р.Метьюса, М.С.Пушкаря, Е.Райса, Т.Ф.Середі, Л.Я.Тринька, А.В.Хмелевської, Л.В.Чижевської, К.С.Шапошникова та ін.

Постановка завдання. Проведений огляд опублікованих праць свідчить про протиріччя існуючих думок науковців з приводу креативного обліку як такого, що має належне місце в системі обліку та звітності сучасного підприємства. Вважаємо, особливої актуальності згадані питання набувають у період кризових явищ, динамічності бізнес-процесів і невизначеності ринкового середовища, які супроводжуються ускладненням

процесу ведення бухгалтерського обліку, збільшенням інформаційних запитів менеджменту для прийняття рішень і, відповідно, використанням нестандартних методів формування облікової інформації.

Таким чином, суперечливе питання щодо креативного обліку в контексті “вимог часу чи порушення вимог” потребує подальших досліджень особливо в умовах новітніх тенденцій, коли капіталізація бізнесу значною мірою ґрунтується за рахунок наявних нематеріальних активів, добре відомий торговий бренд визначає вибір споживача, а позитивна репутація підприємства є ключовим фактором його конкурентоспроможності на ринку.

Результати. Поняття креативності в обліку та звітності увійшло у вітчизняний професійний лексикон із зарубіжної облікової практики. Представники англо-американської бухгалтерської школи вперше виділили присутність і застосування креативного підходу під час організації та здійснення облікових процедур у нестандартних виробничих ситуаціях. Надалі їхні ідеї були підтримані іншими науковими школами й професійними організаціями, що привело до закріплення сутності поняття “креативного обліку” і визнання як такого в обліковій практиці. Підтвердженням цього є трактування і визначення в зарубіжних словниках сутності креативного обліку.

Так, у Кембриджському онлайн-словнику [4] зазначається, що креативний облік (creative accounting) передбачає застосування методів, за допомогою яких формується інформація про фінансовий стан компанії, при цьому не порушуючи вимог законодавства. Однак слід розуміти, що за таких умов інформація не є реальною, а тільки “покривається” результативністю роботи фірми виключно у звітності, що не відповідає фактичному стану справ.

Одночасно на цьому ж сайті пропонується посилання на розроблені рекомендації для інвесторів з метою виявлення “творчості” у звітності підприємства на основі застосування прийомів креативного обліку.

Із сайту щоденного ділового журналу “Businesspundit” [8], який входить у число кращих бізнес-блогів світу, можна перекласти, що креативний облік включає в себе набір технічних прийомів в обліковій практиці, які законодавчо неприйнятні й традиційно незастосовні. Основною метою такого виду обліку є покращення фінансових показників компанії порівняно з тими, які є насправді. Застосування цих технічних прийомів може підсилити сильні сторони діяльності підприємства та, водночас, завуалювати існуючі ризики й збитки. На думку авторів, головною метою креативного обліку є викривлення реальної ситуації, що склалася на підприємстві, такі дії розцінюються як неетичні, проте їх реалізація можлива в рамках закону.

Вільний фінансовий словник [2] трактує, що під креативним обліком слід розуміти практику облікових розрахунків, які є поза межами норм GAAP (General Accepted Accounting Principles) і на основі яких покращується “вигляд” підприємства. За таких умов “творчий” облік дозволяє збільшити вартість активів, приховати наявні збитки діяльності, що, у результаті, викривлює фінансове становище компанії.

Таким чином, можна стверджувати про визнання в міжнародній обліковій практиці й можливість використання креативних (“творчих”) підходів під час ведення обліку та формування звітності підприємства. Одночасно застосування таких прийомів вважаються професійно неетичними та такими, що вводять в оману користувачів облікової інформації.

Поштовхом привернення уваги серед вітчизняних учених стало видання російською мовою наукової праці австралійських економістів М.Р.Метьюса і М.Х.Б.Перері “Теорія бухгалтерського обліку” [6], де окремий розділ присвячений сутності й особливостям креативного обліку. На їх думку, креативний облік не є новим явищем, оскільки окремі його елементи простежувалися ще в XIX столітті у вигляді згладжування

прибутків компанії та створення прихованих резервів. При цьому науковці зазначають, що креативний облік є прийнятним, коли використовується доречно, прогресивно, для відображення основних тенденцій стосовно змін вартості бізнесу й для надання достовірної та докладної інформації про стан справ на підприємстві, особливо, якщо немає інших методів відображення в обліку нової операції [6, с.457].

Вагомим внеском у вирішенні питання існування і застосування креативних підходів у вітчизняній системі бухгалтерського обліку стала публікація монографічної праці професора М.С.Пушкаря “Креативний облік (створення інформації для менеджерів)” [7]. На думку автора, креативний облік базується на творчих підходах, які необхідні в застосуванні обліковими працівниками для отримання інформації про нові об’єкти спостереження, що потрібні менеджерам для прийняття рішень. У цьому ж контексті науковець виділяє креативний облік як окремий вид господарського обліку на рівні з фінансовим та управлінським, тобто який має свою мету, методи й функції.

Однак іншу думку із цього приводу висловив професор Ф.Ф.Бутинець, який, вступаючи в наукову дискусію, видав монографію “Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь” [1]. У своїй праці науковець заперечує існування креативного обліку та вважає його неприйнятним, оскільки бухгалтер на підприємстві не може бути “мрійником-утопістом” і на власний розсуд фіксувати реальні факти в облікових документах.

У результаті розбіжностей наукових поглядів відомих професорів у періодичних фахових виданнях за останні роки спостерігається публікація наукових статей на підтримку як однієї, так й іншої наукової облікової школи. Тобто окремі вітчизняні науковці підтримують правильність застосування креативності в обліковій роботі, у той самий час інші – категорично забороняють будь-які “творчі” дії.

Власна позиція з приводу правильності застосування “творчих” підходів в обліковій практиці ґрунтується на уточненні понять “креативний облік”, “креативний метод” і “креативність в обліку”. Якщо детально проаналізувати Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, діючі П(С)БО та інші нормативні документи, то можна констатувати, що вищевказана термінологія не наводиться. Однак, виходячи з етимологічного змісту поняття “креативний” (творчий), слід виділити певні деталі, які прямо чи опосередковано окреслюють можливості застосування “творчих” підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку.

Так, у третьому розділі ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [3], а саме – у пункті 5 статті 8 зазначається, що підприємство самостійно:

- визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, установлених цим Законом, і з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку та ін.

За таких обставин службі бухгалтерії на підприємстві надається право вибору, виходячи зі специфіки діяльності й особливостей ведення бізнесу. Зрозуміло, що законодавство не в змозі передбачити всі можливі господарські ситуації, що, у результаті, приводить до “мислення”, “творчості” бухгалтера й побудови такої облікової політики, яка в межах нормативного регулювання змогла б забезпечити користувачів необхідною обліковою інформацією.

Аналогічна ситуація простежується в національних П(С)БО, на базі яких бухгалтер підприємства самостійно змушений визначати:

- методи оцінки вибуття запасів;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, а також інвестиційної нерухомості;
- порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів;
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- підходи до переоцінки необоротних активів та ін.

З огляду на це, можна вважати, що “креативність”, від слова “творити”, у системі обліку й звітності є невід’ємним елементом, який дозволяється нормативними документами для застосування в певних ділянках облікових процедур. Однак відносити його й зараховувати до окремого виду обліку, на нашу думку, є недоречним. Вважаємо, достатньо обмежитися твердженням, яке засвідчує наявність і можливість застосування креативного прийому в обліковій практиці.

Як уже зазначалось, у наукових публікаціях “креативність” у бухгалтерському обліку часто ототожнюють із зловживанням і протизаконними діями. Причиною, вважаємо, є бажання керівництва (власника) представити господарюючий суб’єкт кращим, ніж він є насправді. Причому відмічають, що метою таких дій є покращення іміджу підприємства, його фінансової надійності та ділової репутації.

Слід погодитися: в епоху інформаційних технологій усе більшого значення набуває інформація, яка за змістовим наповненням впливає на вибір з існуючих альтернатив і прийняття відповідних рішень. У підприємницькій діяльності загальноприйнято, що в умовах гострої конкуренції всі методи й засоби в досягненні комерційних цілей є виправданими. Хоча “творчість” бухгалтерії підприємства шляхом “вуалювання” облікових даних задля покращення результативності діяльності та його ділової репутації, на нашу думку, розцінюється як обман користувачів облікової інформації. З іншого боку, формування даних про “стейкхолдерів” підприємства, визначення цільової аудиторії, установлення їх пріоритетів і моніторинг динаміки існуючих змін змушують бухгалтера бути креативним і творчим на шляху вирішення нестандартних завдань. Це передбачає організацію аналітичного обліку відповідно до інформаційних запитів, відкриття рахунків і субрахунків нижчого порядку, розробку й застосування специфічних форм первинної документації та ін.

Висновки. Підсумовуючи вищенаведене й одночасно даючи відповідь на питання, яке подане в назві статті, вважаємо застосування креативного підходу в обліковій практиці для покращення ділової репутації підприємства є вимогою часу. Указане твердження є прийнятним, коли “креативність” покликана заповнити “пусті місця” у системі бухгалтерського обліку, яка чітко регламентована, і максимально забезпечити інформаційні потреби менеджменту. Однак, зрозуміло, такі дії повинні виконуватися виключно в межах чинного законодавства.

Ураховуючи масштабність застосування креативних підходів в обліковій практиці, особливо для цілей управлінського обліку, вважаємо, указаний напрям потребує подальших досліджень на теоретичному рівні, а саме – у частині вивчення особливостей креативних прийомів, їх взаємозв’язку з іншими методичними прийомами бухгалтерського обліку та ін.

1. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.

2. Вільний фінансовий словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/Creative+Accounting>.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, прийнятий від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] : сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Кембриджський онлайн-словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/business-english/creative-accounting>.
5. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови : монографія / М. Р. Лучко. – К. : КНЕУ ім. В. Гетьмана, 2007. – 263 с.
6. Метьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Метьюс, М. Х. Б. Перера ; пер. с англ. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
7. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
8. Сайт щоденного ділового журналу “Businesspundit” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.businesspundit.com/encyclopedic/accounting-2/creative-accounting/>.

References

1. Butynets, F. *Alpha and omega of record-keeping or my sickly not confession*. Zhitomir, 2007. Print.
2. *The Free Dictionary*. Creative accounting. Web. 25 Jan. 2014.
3. Verkhovna Rada of Ukraine. *Law of Ukraine “About a record-keeping and financial reporting in Ukraine”*. 16 July 1999. Web. 20 Jan. 2014.
4. *Cambridge Dictionaries Online*. English definition of creative accounting. Web. 25 Jan. 2014.
5. Luchko, M. *Consolidated financial reporting: theoretical conception of construction*. Kyiv, 2007. Print.
6. Mathews, M., and H. Perera. *Accounting Theory*. Moscow, 1999. Print.
7. Pushkar, M. *Creative accounting*. Ternopil, 2006. Print.
8. Businesspundit. Creative accounting. Web. 25 Jan. 2014.

Рецензенти:

Ткачук І.Г. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”;

Криховецька З.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”.

УДК 657.421.3

ББК 65.053

Вакун О.В.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Івано-Франківський навчально-науковий
інститут менеджменту,
Тернопільський національний
економічний університет,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра обліку та фінансів,
76000, м. Івано-Франківськ, вул. Галицька, 9,
тел.: 0976615436,
e-mail: vakyn.o@gmail.com

Анотація. У сучасних ринкових умовах стає пріоритетним використання науково-технологічних знань, різних видів інновацій як результатів інтелектуальної діяльності людини. У статті досліджено проблемні питання оцінки нематеріальних активів. Особлива їх актуальність для будівельних підприємств зумовлюється потребою забезпечення відповідними кваліфікованими кадрами, які й виступають у як джерела генерації нового виду ресурсу – нематеріальних активів.

Для розвитку оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку визначено переваги та недоліки базових підходів (витратного, ринкового та дохідного), що використовуються оцінювачами на практиці.