

УДК: 657.1

JEL Classification: M41, M49

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2021-4.84.05>

К. Л. Багрій, к.е.н., доцент,

<http://orcid.org/0000-0002-3516-9565>

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,

м. Чернівці

ЕВОЛЮЦІЯ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

Анотація

Актуальність. Постановка проблеми. У сучасній динамічній діяльності підприємств та організацій постійно зростає кількість облікових завдань. Це обумовлено вдосконаленням бухгалтерського обліку щодо введення нових правил визнання, оцінки і відображення фактів та явищ господарського життя. Такі зміни вимагають від бухгалтера великих знань не тільки щодо нормативно-правового регулювання обліку, а й правильного професійного судження.

Нова система регулювання фінансової звітності створила передумови для виникнення нового напрямку діяльності бухгалтерії – креативного обліку. З одного боку, креативним може бути визнаний будь-який обліковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або стандартам. У гіршому його прояві це процес підбору рахунків підприємства таким чином, щоб вони його діяльність подавали в більш вигідному світлі. Застосуванню методів креативного обліку відводиться важливе значення в умовах роботи підприємств за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Актуальність дослідження особливостей креативного обліку зростає, оскільки в його основі лежить положення про використання сукупності законних методів, мета яких – надання майнового і фінансового становища фірми в бажаному або доцільному вигляді, тобто коли нерідко одне й те ж вираження може вживатися в абсолютно різному сенсі.

Мета статті полягає в розкритті еволюції креативного обліку та аналізі існуючих підходів до удосконалення креативного обліку та формування рекомендацій з усунення негативних наслідків його застосування в діяльності суб'єктів господарювання.

Методологія. У процесі виконання дослідження використано загальнонаукові теоретичні методи: системний аналіз – для з'ясування основних категорій дослідження; метод індукції – на етапі збору, систематизації та обробки інформації для проведення

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

дослідження; метод дедукції – у процесі теоретичного осмислення проблеми; методи аналізу, синтезу, абстрагування та конкретизації – у процесі дослідження існуючих підходів до удосконалення креативного обліку та формування рекомендацій з усунення негативних наслідків його застосування в діяльності суб'єктів господарювання; абстрактно-логічний метод – для здійснення теоретичних узагальнень та висновків щодо еволюції креативного обліку та шляхів його удосконалення.

Результати. У статті розглянуто причини виникнення креативного обліку, а також етапи його еволюції. Показано актуальність та важливість цієї проблеми як для укладачів фінансової звітності, так і для зовнішніх користувачів такої інформації. Також запропоновано авторське трактування поняття «креативний облік». Обґрунтовано необхідність проведення досліджень у напрямі пошуку шляхів удосконалення креативного обліку. Проаналізовано існуючі підходи дослідників до усунення негативних наслідків креативного обліку. Виокремлено і проаналізовано дві основні групи підходів дослідників до удосконалення креативного обліку. Обґрунтовано необхідність удосконалення процедурних аспектів здійснення креативного обліку на основі застосування концепції правдивого і справедливого представлення. Виокремлено основні положення концепції правдивого і справедливого відображення, використання якої забезпечує адекватне зображення економічної реальності підприємства у фінансовій звітності. Побудовано «маятник» ставлення до креативного обліку у науковій та професійній спільноті. Розкриті причинно-наслідкові відносини категорій «правдивість» та «справедливість» у контексті концепції True and Fair View.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що рекомендації і пропозиції, викладені у дослідженні, спрямовані на обґрунтування необхідності подальшого застосування та вдосконалення креативного (творчого) обліку з точки зору сукупності законних методів, за допомогою яких бухгалтер, використовуючи свої професійні знання, підвищує привабливість фінансової звітності для зацікавлених осіб і знижує податковий тягар для організації, на яку працює. Творчість присутня в обліку завжди, проте її практична значущість, цільовий характер і наслідки можуть суперечити концепції правдивості та справедливості (True and Fair View).

Перспективи подальших досліджень. Враховуючи широке застосування креативних підходів в обліковій практиці, особливо для цілей управлінського обліку, вважаємо, що вказаний напрям потребує подальших досліджень, а саме у частині вивчення інституційних аспектів реалізації креативного обліку в контексті облікової політики підприємства.

Ключові слова: креативний облік, бухгалтерський облік, фінансова звітність, прийоми обліку, облікова політика, етика обліку.

Кількість джерел: 15; кількість рисунків: 2.

Konon Bagrii, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
<http://orcid.org/0000-0002-3516-9565>
Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE,
Chernivtsi

EVOLUTION OF CREATIVE ACCOUNTING AND WAYS TO IMPROVE IT

Summary

In the modern activity of enterprises and organizations, which is developing dynamically, the number of accounting tasks is constantly growing. This is due to the improvement of accounting for the introduction of new rules for the recognition, evaluation and reflection of facts and phenomena of economic life. Such changes require a great deal of knowledge from the accountant not only on the legal regulation of accounting but also the correct professional judgment.

A new system of financial reporting regulation has created the preconditions for the emergence of a new area of accounting, namely creative accounting. On the one hand, any accounting method that does not meet generally accepted practices or standards can be considered creative. At its worst, it is the process of selecting the company's accounts in such a way that they present its activities in a more favourable light. The application of creative accounting methods is of great importance under operation of enterprises according to International Financial Reporting Standards.

The relevance of the study of creative accounting is growing, as it is based on the provision of a set of legal methods aimed at providing property and financial state of the firm in the desired or appropriate form, when often one expression can be used in completely opposite senses.

The article considers the reasons for the emergence of creative accounting, as well as the stages of its evolution. The urgency and importance of this problem is shown, both for the compilers of financial statements and for external users of such information. The author's interpreting the concept of "creative accounting" is also proposed. The necessity of conducting research in the direction of finding ways to improve creative accounting is substantiated. The existing approaches of researchers to eliminate the negative consequences of creative accounting are analyzed. Two main groups of research approaches to improving creative accounting have been identified and analyzed. The necessity of improving the procedural aspects of creative accounting based on the application of the concept of true and fair representation is substantiated. The main concept provisions of true and fair reflection, the use of which provides an adequate picture of the economic reality of the enterprise in the financial statements are considered. A "pendulum" of attitude to creative accounting in the scientific and professional community has been built. The author reveals the causal relationship between the categories of truth and justice in the context of the concept of True and Fair View.

Keywords: creative accounting, accounting, financial reporting, accounting techniques, accounting policy, ethics of accounting.

Number of sources – 15; number of drawings – 2.

Постановка проблеми. Сучасна система регулювання бухгалтерського обліку та регламентування бухгалтерської звітності створила передумови для створення такої балансової політики, у рамках якої виник новий напрямок у бухгалтерській діяльності «креативний» облік. З метою збільшення привабливості фінансової звітності багато підприємств використовують фальсифікацію та вуалювання облікових даних, прийоми яких часто прирівнюють до креативного обліку, проте креативний облік у чистому вигляді є творчим обліком, прийоми та методи ведення якого не є порушенням законодавства. Такий вид обліку має місце у зв'язку з недосконалістю стандартів у галузі бухгалтерського обліку та їх неоднозначних трактувань, а також багатоваріантністю ведення обліку та оцінки об'єктів господарської діяльності.

В останні десятиліття бухгалтерський облік постійно ускладнювався в частині правил визнання, оцінки та відображення фактів та явищ господарського життя. При цьому загальновідомо: чим складніше правило, тим легше його витлумачити в потрібному аспекті, застосувати з власною вигодою і при цьому ввести в оману користувачів фінансової звітності. Інформація, що міститься у фінансовій звітності та складена відповідно до вимог МСФЗ, може не відповідати показникам реєстрів вітчизняного бухгалтерського обліку, оскільки вони, як правило, сформовані за вимогами національних законодавств. Технічні можливості ведення бухгалтерського обліку також змінилися, а саме традиційні техніки бухгалтерської реєстрації та звірка записів були замінені комп'ютерними технологіями.

Актуальність дослідження еволюції креативного обліку та його удосконалення зростає, оскільки в його основі лежить положення про використання сукупності законних методів, мета яких –

надання майнового і фінансового становища суб'єкта господарювання в бажаному або доцільному вигляді.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Сьогодні питаннями визначення економічної сутності креативного обліку, а також дослідженнями актуальності впровадження МСФЗ в Україні і за кордоном займаються багато вчених. Так, зокрема, І. Панченко [1] у своїй публікації розкриває креативний облік як засіб маніпулювання величиною фінансових результатів. Водночас А. Тирінов [2] у своєму дослідженні піднімає питання про те, що креативний облік є елементом маніпулювання обліковими даними. Ю. Верига, В. Захарченко, А. Пшенична у власній науковій праці висвітлюють прояви креативного обліку в економічній злочинності та стверджують: «У ряді випадків застосування «креативних» методів обліку і складання звітності є одним із доказів недобросовісних дій керівництва, які в ринковій економіці переслідуються в адміністративному і кримінальному порядку, оскільки масове застосування таких методів обліку негативно впливає на основні індикатори економічного зростання країни» [3, с. 211]. Переважно такої ж дотичної думки притримуються і інші науковці: С. Голов [4], З. Мельник [5], З. Мокринська, Л. Арендар [6].

Натомість В. Шкроміда розглядає креативний облік у процесі покращення ділової репутації підприємства, однак підкреслюючи при цьому, що указане твердження є прийнятним, коли «креативність» покликано заповнити «пусті місця» у системі бухгалтерського обліку, яка чітко регламентована, і максимально забезпечити інформаційні потреби менеджменту, а ведення креативного обліку повинно здійснюватись виключно в межах чинного законодавства [7, с. 90]. Погоджуються з цим і О. Августова, Є. Денисевич, Д. Зайцева [8], які розглядають креативний бухгалтерський облік як відображення сучасних реалій ведення фінансової звітності.

На думку П. Хомина, за нинішніх укрain скрутних фінансових реалій паралельне існування фінансового й податкового обліку є бюрократичною вигадкою, але в той же час виникають можливості для креативного підходу ведення обліку в межах чинного законодавства [9, с. 243].

У той же час у своєму науковому дослідженні І. Юхименко-Назарук розкриває інституційні аспекти реалізації креативного обліку в контексті облікової політики підприємства, наголошуючи на тому, що появі креативного обліку як інституційного явища облікової системи сприяли історичні обставини розвитку діяльності західних корпорацій та недосконалість регламентації облікових процедур, що дозволило бухгалтерам без порушення законодавства застосовувати творчі підходи до ведення обліку та складання фінансової звітності [10, с. 436].

Також необхідно наголосити, що питаннями сутності креативного обліку та його виникнення приділяли увагу такі дослідники, як: О. Агат, Г. Бретон, Т. Барановська, Ф. Бутинець, К. Ванг, Х. Габрієлз, П. Житний, О. Заббарова, Є. Коміські, С. Легенчук, Ч. Малфорд, С. Міщенко, М. Метьюс, М. Пушкар, М. Перера, Е. Райс, Я. Соколов, Х. Столови, Л. Чижевська та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У той же час, незважаючи на вагомий внесок науковців у дослідження концептуальних засад креативного обліку, залишаються невирішеними та потребують подальших досліджень питання еволюції креативного обліку, його особливостей та розвитку.

Виходячи з вищесказаного, сформулюємо **мету** статті, що полягає в розкритті еволюції креативного обліку та аналізі існуючих підходів до удосконалення креативного обліку та формування рекомендацій з усунення негативних наслідків його застосування в діяльності суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу. Саме поняття «креативний облік» (у перекладі з англійської «create» – творити, створювати)

було запроваджено представниками англо-американської школи бухгалтерського обліку тоді, коли розроблявся взаємозв'язок агентської теорії з теорією бухгалтерського обліку. А саме цей термін ввів у 1986 році у своєму дослідженні «Creative accounting» британський економічний оглядач і журналіст І. Гріффіте [11]. У своїй праці він підкреслив, що в основі діяльності будь-якої організації лежить отримання прибутку і будь-яка публічна звітність ґрунтується на реєстрах, які були трохи підправлені або повністю виправлені для того, щоб подати звітність перед інвесторами у вигідному світлі.

Пізніше, після виходу у світ роботи І. Гріффіте, з'являється написана 1999-го року М. Р. Метьюсом та М. Х. Б. Перера праця, яка називається «Теорія бухгалтерського обліку», в якій цілий розділ присвячений проблемі креативного обліку. Автори під креативним обліком розуміють облік, якому властивий творчий підхід. Вони вважають, що в кращому випадку така «творчість» проявляється у виборі облікових методів, які не відповідають загальноприйнятій практиці або запропонованим стандартам, а в гіршому випадку – у процесі припасування рахунків підприємства, щоб вони подавали у більш прийнятному та вигідному світлі його діяльність в очах акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених сторін. Це такий обліковий метод, який є більш бажаним, ніж фактичне становище компанії [12, с. 453].

Справді, креативний облік можна називати творчим не тільки через його дослівний переклад, а й з практичних міркувань. Такий вид обліку є справжнім мистецтвом, оскільки не кожен бухгалтер здатний створити з цифр та чисел гарну, гідну та привабливу картину фінансового стану організації.

Еволюція креативного обліку багатьма вченими чітко не розглядається, однак вважаю, що у своєму історичному аспекті чітко окреслюються три етапи:

1. Етап цифрових маніпуляцій.

2. Етап вуалювання балансу.

3. Етап бухгалтерської творчості.

Першому етапу відповідає діапазон XIX-XX століть, а основними положеннями на ньому є такі:

- мета креативного обліку полягала в приховуванні доходу будь-якими способами від фіскальних органів;

- недостатня розвиненість та недосконале законодавче регулювання бухгалтерського обліку, що призводило до можливості довільного оперування відомостями щодо результатів фінансової діяльності та застосування широкого спектра методів, спрямованих на спотворення облікових записів;

- була відсутня власне потреба прикрасити облікову інформацію, оскільки цьому перешкоджав інститут комерційної таємниці, що поширювався, і ведення торгових книг.

Етапу вуалювання балансу відповідає період кінця XIX століття. Основними характерними рисами цього етапу є:

- креативний облік пов'язаний з процесами формування великих монополістичних об'єднань, транснаціональних корпорацій (ТНК), що, своєю чергою, вимагало використання методу подвійного запису, формування звітності, орієнтованої на внутрішніх і зовнішніх користувачів;

- розвиток ринку, використання нових фінансових інструментів викликали необхідність оцінювати як ділову репутацію, фінансовий стан підприємств, так і їхню вартість;

- виникає балансознавство як наука, формуються основні балансові теорії (статична, динамічна, органічна).

Початок етапу бухгалтерської творчості пов'язаний з ініціюванням процесу переходу з 1960-х років Організацією Об'єднаних Націй звітності підприємств на міжнародні стандарти. Тепер творчий підхід бухгалтера став лавіруванням між стандартами, вибором зручніших для конкретної діяльності положень щодо ведення бухгалтерського обліку та закріпленням

обраної стратегії в обліковій політиці компанії. Таким чином, для етапу бухгалтерської творчості характерними є такі положення:

- креативний облік пов'язаний із формуванням міжнародних стандартів фінансової звітності;
- у країнах з англосаксонською моделлю обліку починають формуватись національні системи бухгалтерських стандартів;
- динамічно розвивається нормативно-правова база, що регламентує ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, орієнтованої на зовнішніх користувачів.

Враховуючи, що креативний облік як складова бухгалтерського обліку з'явився в другій половині ХХ століття і став розвиватися особливо активно з середини 1980-х років, можна виділити принаймні дві основні причини його виникнення.

Перша причина полягає у неможливості абсолютно строгого регулювання обліку. Однозначне трактування майнового та фінансового становища підприємства допустиме лише за умови однозначного регламентування оцінок та методів відображення всіх господарських операцій в обліку. Але така однозначність неможлива. У бухгалтера завжди залишається свобода у виборі трактування суті операції та застосовуваних методів та оцінок обліку.

Друга причина пов'язана з переходом на МСФЗ. В умовах жорсткого регулювання бухгалтерського обліку знижується можливість вільного вуалювання балансу, а перехід на міжнародні стандарти, що передбачає деяку свободу дій бухгалтерів у вирішенні певних завдань, сприяє розвитку бухгалтерської творчості. Творчий підхід бухгалтера тепер полягає у виборі найбільш зручного підходу щодо ведення бухгалтерського обліку і закріплення обраної стратегії в обліковій політиці підприємства.

За час своєї еволюції креативний облік розглядали з різних поглядів. Проте загальноприйнятого визначення «креативний облік» немає. Термін креативний (або творчий), якщо його застосовувати до бухгалтерського обліку, часто сприймають

негативно, але творчий підхід може призвести і до позитивних результатів, якщо сприяє розвитку облікових методів. Він є негативним, якщо його використовує недобросовісне керівництво для обману та введення в оману інвесторів, кредиторів, банкірів та інших користувачів фінансової звітності [12, с. 457].

Різні трактування суті креативного обліку можна звести до трьох типів визначення креативного обліку. Це:

- процес, під час якого облікові працівники використовують свої професійні знання та професійне судження для підвищення привабливості фінансової звітності, зниження податкового навантаження на основі законних методів;

- облік, що передбачає трансформацію бухгалтерської інформації за допомогою ігнорування встановлених законодавством вимог з метою ввести в оману користувачів фінансової звітності;

- облік, спрямований на формування економічної інформації з урахуванням використання різних модифікацій облікової інформації з метою прийняття управлінських рішень.

Вищевикладене дає можливість дати власне трактування поняттю «креативний облік». Отже, креативний облік – це насамперед творчий процес, сукупність методів та прийомів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до законодавства, за допомогою яких бухгалтер, використовуючи своє професійне судження, підвищує привабливість фінансової звітності з метою надання її зацікавленим особам та знижує податкове навантаження для суб'єкта господарювання.

Цілі креативного обліку відрізняються в державах з різним рівнем економічного розвитку та різними системами бухгалтерського обліку. В Україні креативний облік слабо розвинений і обмежується, головним чином, застосуванням «білих» податкових схем, тобто законних способів зменшення податкового навантаження.

Креативний облік хоч і сприяє збільшенню рівня бухгалтерського та аудиторського ризику, але є неминучим у сучасному підприємницькому середовищі, що розвивається.

Здійснивши аналіз існуючих підходів дослідників до усунення негативних наслідків застосування креативного обліку на підприємствах та узагальнивши їх у контексті визначених елементів системи формування облікової інформації, із використанням креативного обліку, було виокремлено дві основні групи таких підходів:

1. Розвиток системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку та здійснення комплексного реформування системи бухгалтерського обліку та аудиту фінансової звітності.

2. Удосконалення порядку здійснення креативного обліку на підприємстві та методики аудиту фінансової звітності.

До першої групи належать пропозиції з удосконалення креативного обліку на рівні суб'єктів регулювання національної системи бухгалтерського обліку (урядові та міжнародні установи, професійні бухгалтерські організації тощо).

До другої групи належать пропозиції, що можуть бути реалізовані в діяльності конкретного підприємства, а можливість їх запровадження залежить від його керівництва (посилення етичної відповідальності бухгалтерів, запровадження служби внутрішнього аудиту тощо).

Представники першої групи для усунення негативного впливу застосування креативного обліку наголошують на необхідності удосконалення чинної системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, зокрема, формування таких облікових правил, що дозволили б усунути будь-яку можливість застосування креативних практик. Так, Д. С. Герай та Д. Е. Матіка зазначають, що практика креативного обліку не зникне, якщо не будуть усунути причини його виникнення. Тому, маючи прагнення обмежити використання креативного обліку, реформатори існуючої системи обліку повинні враховувати обставини, які спричиняють його здійснення під пильним наглядом [13, с. 41].

Представники другої групи задля вирішення проблем застосування креативного обліку основний акцент роблять не на

повному усуненні даного напряму облікової науки або його обмеженні, а на удосконаленні процедурних аспектів його здійснення, що мають базуватися на етичних засадах. На думку румунських дослідників В. Ушурелу, А. Марін, А. Данаїла та Д. Логін, для того щоб бухгалтерський облік був етичним, він має не лише провадитися із дотриманням певних правил або законів, а враховувати процес інтерпретації глибинних мотивів і теорій. Зокрема, для того, щоб бути по-справжньому етичним, професійний бухгалтер має знати, чому певні його вчинки є гарними, а інші – поганими [14, с. 355]. Для розмежування гарних і поганих вчинків бухгалтери мають керуватися професійними обліковими цінностями, що мають здобуватися під час отримання освіти і забезпечуватимуть етичну і моральну поведінку в процесі реалізації облікової політики підприємства.

Аналіз поглядів вітчизняних та зарубіжних дослідників дозволяє констатувати, що спільним для них є акцентування уваги на необхідності вдосконалення національної облікової системи та системи аудиту фінансової звітності. В той же час залишається незрозумілим, яким саме чином можна нівелювати негативний вплив креативного обліку.

Вважаю, що основну увагу у вирішенні проблеми негативних наслідків застосування креативного обліку варто акцентувати на процедурних аспектах його здійснення, зокрема на порядку реалізації господарюючим суб'єктом дій, які можуть призвести до викривлення фінансового стану або результатів діяльності підприємства, що відображаються у фінансовій звітності.

Як нормативне підґрунтя для удосконалення процедурних аспектів здійснення креативного обліку, варто використовувати концепцію правдивого і справедливого представлення (True and Fair View), що може бути застосована у тих випадках, коли потрібен орієнтир для здійснення вибору із зазначених у стандартах альтернатив, відповідно до конкретних обставин та специфічних особливостей діяльності підприємства.

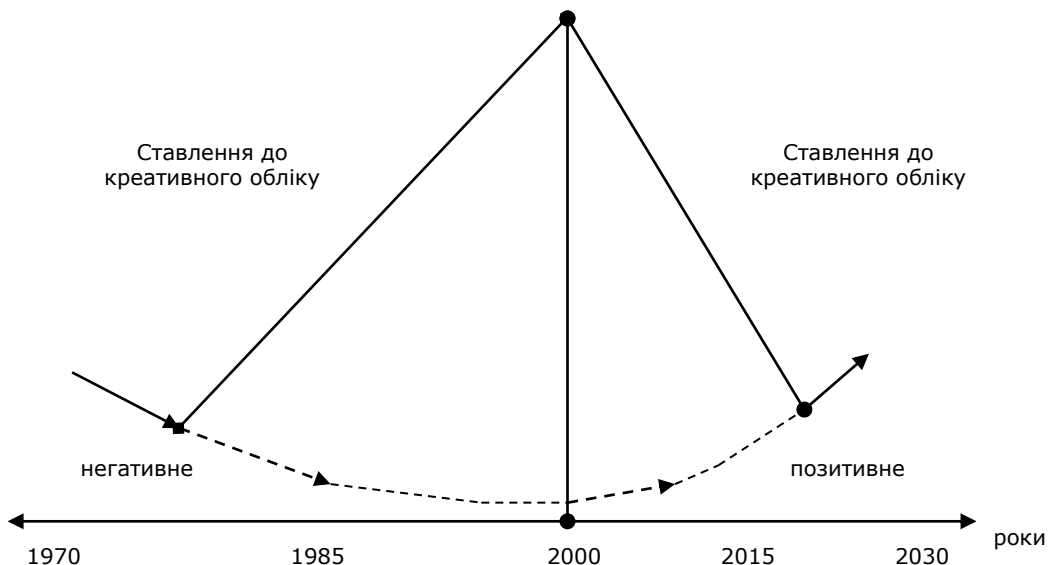
У той же час, концепція правдивого і справедливого представлення відрізняється від ідеології якісних характеристик фінансової інформації, що розглядаються в МСФЗ, тим, що її невід'ємними складовими є обачність та превалювання сутності над формою, без використання яких викликає сумнів той факт, що фінансова звітність буде правдиво і справедливо відображати економічну реальність підприємства. Саме тому проф. О. Амант, Дж. Блейк та Е. Оліверас зазначають, що на сьогодні найбільшого поширення серед дослідників набуває економічний підхід до розуміння цієї концепції, за яким її варто розглядати як еквівалент економічної реальності або запровадження філософії принципу «превалювання сутності на форму» [15].

Креативний облік на основі застосування концепції правдивого і справедливого представлення, на відміну від звичайного креативного обліку, передбачає зорієнтованість на задоволення інтересів користувачів облікової інформації, а не інтересів суб'єктів, які займаються підготовкою фінансової звітності або суб'єктів, що можуть впливати на даний процес. Загалом це має відбуватися у формуванні неупередженого та об'єктивного погляду на фінансовий стан та результати діяльності підприємства, що мають відображати об'єктивну економічну реальність, а не бути спрямованими на досягнення бажаних показників з позиції різних груп зацікавлених осіб.

Вищевикладене нашоюхує на думку, що відбулася поляризація думок вчених і практиків, яка відображає своєрідні «маятникові» коливання їхніх оціночних суджень про роль креативного обліку у сучасній перманентній економіці (рис. 1).

Однак констатація та характеристика описаної поляризації відносин до креативного обліку самі по собі не надають пояснювальної гіпотези існування цього феномену і не дозволяють оцінити перспективи його розвитку. Вважаю, що вирішити ці питання та сформувати систему критеріїв та обмежень

використання інструментів креативного обліку неможливо без повернення до філософських початків бухгалтерського обліку, зокрема до вже згаданої концепції правдивого і справедливого представлення та її проявів у сучасні облікові інституції.



*Рис. 1. «Маятник» ставлення до креативного обліку у науковій та професійній спільноті: стан та перспективи**

*Джерело: авторська розробка.

Таким чином, правдивість і справедливість видаються тісно взаємопов'язаними, але не рівновеликими основами підготовки бухгалтерської фінансової звітності: правдивість первинна відносно справедливості, оскільки саме слідування їй забезпечує реалізацію етичних професійних норм та наукових засад професії. Графічна інтерпретація причинно-наслідкових відносин правдивості та справедливості у контексті сформульованої логіки наведена на рис. 2.

Отже, справедливість у цьому контексті є необхідною базовою умовою забезпечення достовірності звітності, а власне правдивість виступає як цільовий критерій, досягнення якого дозволяє оцінити

повноцінність реалізації високої місії бухгалтера – оберігання суб'єктів економічних відносин та суспільства від інформаційного ризику прийняття рішень.

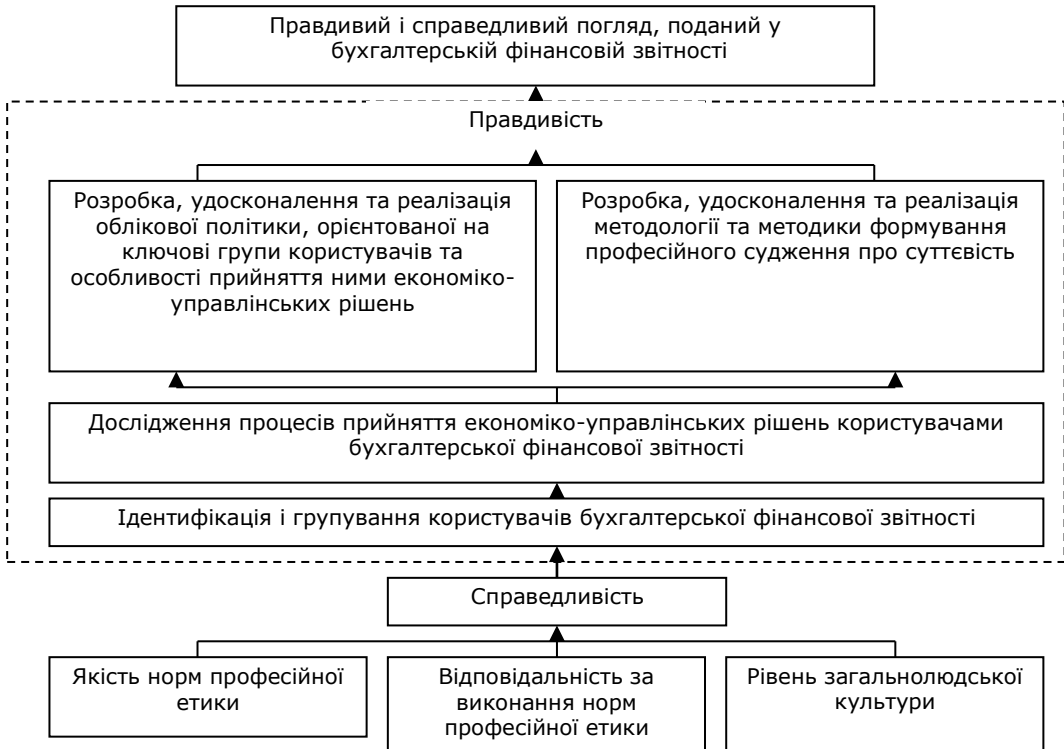


Рис. 2. Причинно-наслідкові відносини категорій «правдивість» та «справедливість» у контексті концепції True and Fair View*

*Джерело: авторська розробка.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. На сьогодні серед вчених-дослідників відсутнє єдине трактування суті креативного обліку. Вважаю, що креативний облік – це насамперед творчий процес, сукупність методів та прийомів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до законодавства, за допомогою яких бухгалтер, використовуючи своє професійне судження, підвищує привабливість фінансової звітності з метою надання зацікавленим особам та знижує податкове навантаження для

суб'єкта господарювання.

Еволюція креативного обліку у своєму історичному аспекті пройшла три етапи: етап цифрових маніпуляцій; етап вуалювання балансу; етап бухгалтерської творчості. Кожному етапу притаманні свої особливості.

На сьогодні відсутнє загальне бачення щодо шляхів удосконалення креативного обліку в напрямі усунення негативних наслідків його використання. Проведений аналіз існуючих підходів дослідників дозволив об'єднати їх у дві основні групи: 1) розвиток системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку та здійснення комплексного реформування системи бухгалтерського обліку та аудиту фінансової звітності; 2) удосконалення порядку здійснення креативного обліку на підприємстві та методики аудиту фінансової звітності.

Як нормативне підґрунтя для удосконалення процедурних аспектів здійснення креативного обліку варто використовувати концепцію правдивого і справедливого представлення (True and Fair View), що може бути застосована у тих випадках, коли потрібен орієнтир для здійснення вибору із зазначених у стандартах альтернатив, відповідно до конкретних обставин та специфічних особливостей діяльності підприємства.

Враховуючи широке застосування креативних підходів в обліковій практиці, особливо для цілей управлінського обліку, вважаємо, що вказаний напрям потребує подальших досліджень саме у частині вивчення інституційних аспектів реалізації креативного обліку в контексті облікової політики підприємства.

Список використаних джерел:

1. Панченко І. А. «Креативний облік» як засіб маніпулювання величиною фінансових результатів // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(3). С. 20-26. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efnof_2012_9\(3\)__4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efnof_2012_9(3)__4) (дата звернення: 01.11.2021).
2. Тирінов А. В. Креативний облік: творчий підхід чи маніпулювання обліковими даними? // Економіка. Фінанси. Право. 2017. № 11(1). С. 17-21. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efipr_2017_11\(1\)__6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efipr_2017_11(1)__6) (дата звернення: 01.11.2021).
3. Верига Ю. А., Захарченко В. Ю., Пшенична А. Ж. Прояви креативного обліку в

економічній злочинності // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. 2011. №4(1). С. 208-211. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpush_2011_4\(1\)_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpush_2011_4(1)_48) (дата звернення: 01.11.2021).

4. Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 1. С. 31-42. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_1_4 (дата звернення: 01.11.2021).

5. Мельник З. Ю. Фальсифікація як спосіб здійснення креативного обліку // Фінансовий простір. 2015. № 2. С. 212-216. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fin_pr_2015_2_27 (дата звернення: 08.11.2021).

6. Мокринська З. В., Арендар Л. М. Проблеми креативного обліку // Формування ринкових відносин в Україні. 2015. № 5. С. 147-152. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2015_5_37 (дата звернення: 08.11.2021).

7. Шкроміда В. В. Креативний облік у процесі покращення ділової репутації підприємства: вимога часу чи порушення вимог? // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2014. Вип. 10(2). С. 86-91. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2014_10\(2\)_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2014_10(2)_16) (дата звернення: 15.11.2021).

8. Августова О. О., Денисевич Є. С., Зайцева Д. Є. Креативний бухгалтерський облік як відображення сучасних реалій ведення фінансової звітності // Молодий вчений. 2017. № 5. С. 505-508. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_5_116 (дата звернення: 22.11.2021).

9. Хомин П. Я. Креативний податковий облік: методологічні основи уніфікації з фінансовим обліком // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 794. С. 235-244. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_794_34 (дата звернення: 22.11.2021).

10. Юхименко-Назарук І. А. Інституційні аспекти реалізації креативного обліку в контексті облікової політики підприємства // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 3. С. 428-438. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_3_31 (дата звернення: 29.11.2021).

11. Griffiths, I. Creative accounting. Sidgwick & Jackson, London, 1986.

12. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник / перевод с английского под редакцией Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.

13. Gherai, D., Matica, D. From creative accounting practices and Enron phenomenon to the current financial crisis. *Annales Universitatis Apulensis. Series Oeconomica*. 2011. Vol. 13 (1), pp. 34-41. URL: https://www.researchgate.net/publication/227367729_From_Creative_Accounting_Practices_And_Enron_Phenomenon_To_The_Current_Financial_Crisis (Accessed 03 December, 2021).

14. Uşurelu, V., Marin, M., Danailă, A. and Loghin, D. Accounting ethics – responsibility versus creativity. *Annals of the University of Petroşani, Economics*, 2010. Vol. 10 (3), pp. 349-356. URL: https://econpapers.repec.org/article/petannals/v_3a10_3ay_3a2010_3ai_3a3_3ap_3a349-356.htm (Accessed 03 December, 2021).

15. Amat, O., Blake, J. and Oliveras E. The struggle against creative accounting: is «true and fair view» part of the problem or part of the solution? *Journal of Accounting Abstracts*, vol. 7 (2), pp. 1-30. URL: <https://econpapers.repec.org/paper/upfupfgen/363.htm> (Accessed 07 December,

2021).

References:

1. Panchenko, I. (2012). «Creative Accounting» as a means of manipulating the value of financial results. *Ekonomichni nauky. Ser. : Oblik i finansy [Economic Sciences. Ser. : Accounting and Finance]*, vol. 9 (3), pp. 20-26. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(3\)_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(3)_4) (Accessed 01 November, 2021) (in Ukr.).
2. Tyrinov, A. (2017). Creative accounting: a creative approach or manipulation of accounting data? *Ekonomika. Finansy. Pravo [Economics. Finances. Right]*, vol. 11 (1), pp. 17-21. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_11\(1\)_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_11(1)_6) (Accessed 01 November, 2021) (in Ukr.).
3. Veriga, Yu., Zakharchenko, V., Pshenichna, A. (2011). Manifestations of creative accounting in economic crime. *Naukovyj visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli. Seriya : Ekonomichni nauky [Scientific Bulletin of Poltava University of Economics and Trade. Series: Economic Sciences]*, vol. 4 (1), pp. 208-211. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2011_4\(1\)_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2011_4(1)_48) (Accessed 01 November, 2021) (in Ukr.).
4. Golov, S. (2011). Creative accounting - a threat to the profession and society. *Bukhhalters'kyj oblik i audyt [Accounting and Auditing]*, vol. 1, pp. 31-42. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_1_4 (Accessed 01 November, 2021) (in Ukr.).
5. Melnyk, Z. (2015). Falsification as a way of creative accounting. *Finansovyj prostir [Financial space]*, vol. 2, pp. 212-216. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fin_pr_2015_2_27 (Accessed 08 November, 2021) (in Ukr.).
6. Mokrynska, Z., Arendar, L. (2015). Problems of creative accounting. *Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini [Formation of market relations in Ukraine]*, vol. 5, pp. 147-152. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2015_5_37 (Accessed 08 November, 2021) (in Ukr.).
7. Shkromyda, V. (2014). Creative accounting in the process of improving the business reputation of the enterprise: the requirement of time or violation of requirements? *Aktual'ni problemy rozvytku ekonomiky rehionu [Actual problems of economic development of the region]*, vol. 10 (2), pp. 86-91 (Accessed 15 November, 2021) (in Ukr.).
8. Augustova, O., Denisevich, E., Zaitseva, D. (2017). Creative accounting as a reflection of modern realities of financial reporting. *Molodyj vchenyj [Young Scientist]*, vol. 5, pp. 505-508. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_5_116 (Accessed 22 November, 2021) (in Ukr.).
9. Khomin, P. (2014). Creative tax accounting: methodological foundations of unification with financial accounting. *Visnyk Natsional'noho universytetu «Lvivs'ka politekhnika». Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku [Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic". Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development]*, vol. 794, pp. 235-244. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_794_34 (Accessed 22 November, 2021) (in Ukr.).
10. Yukhimenko-Nazaruk, I. (2014). Institutional aspects of the implementation of creative accounting in the context of accounting policy of the enterprise. *Problemy teorii ta metodologii bukhalters'koho obliku, kontroliu i analizu [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis]*, vol. 3, pp. 428-438. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_3_31 (Accessed 29 November, 2021) (in Ukr.).
11. Griffiths, I. (1986). *Creative Accounting*. London, Sidgwick & Jackson.
12. Matthews, M., Perera M. (1999). *Teoriya bukhalterskoho ucheta [Theory of Accounting]*. Translation from English edited by Ya. Sokolov, I. Smirnova. Audit, UNITI, Moscow,

663 p. (in Russ.).

13. Gherai, D., Matica D. (2011). From creative accounting practices and Enron phenomenon to the current financial crisis. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, vol. 13 (1), pp. 34-41. URL : https://www.researchgate.net/publication/227367729_From_Creative_Accounting_Practices_And_Enron_Phenomenon_To_The_Current_Financial_Crisis (Accessed 03 December, 2021).

14. Uşurelu, V., Marin, M., Danailă, A. and Loghin, D. (2010). Accounting ethics – responsibility versus creativity. *Annals of the University of Petroşani, Economics*, vol. 10 (3), pp. 349-356. URL : https://econpapers.repec.org/article/petannals/v_3a10_3ay_3a2010_3ai_3a3_3ap_3a349-356.htm (Accessed 03 December, 2021).

15. Amat, O., Blake, J. and Oliveras E. (1999). The struggle against creative accounting: is «true and fair view» part of the problem or part of the solution? *Journal of Accounting Abstracts*, vol. 7 (2), pp. 1-30. URL : <https://econpapers.repec.org/paper/upfupfgen/363.htm> (Accessed 07 December, 2021).

УДК 336.56:336.225.673

JEL Classification: F30, F39, H22, H25, E39

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2021-4.84.06>

М. І. Музичук, аспірантка,

<https://orcid.org/0000-0002-3725-8377>

Київський національний торговельно-економічний університет,
м. Київ

ТРАНСФОРМАЦІЯ МІЖНАРОДНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ: ВПЛИВ НА ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Анотація

Актуальність. Постановка проблеми. В умовах глобалізації світової економіки та збільшення її цифрового сегменту виникає потреба у перегляді основних принципів, що застосовуються у міжнародній системі оподаткування. Нерівність підходів до оподаткування в різних країнах створює податкову конкуренцію між ними та дає можливості міжнародним групам компаній виводити свої прибутки у юрисдикції з низькими податковими ставками. Постачання цифрових послуг за діючих правил не оподатковується в країнах, де вони споживаються, і спроби врегулювати їх оподаткування окремими країнами приводить до торгових війн. Ініціатива ОЕСР/G20