

ти витрати за кожною операцією не завжди є економічно вигідним, адже очікуваний результат може бути меншим від витрат на здійснення такого обліку і контролю. Тому доцільним є організація обліку і контролю витрат за сукупністю операцій. При цьому слід зауважити, що при такому обліку виникають певні труднощі при розподілі витрат між сільськогосподарськими культурами. Незважаючи на певні недоліки, слід відзначити і такі беззаперечні переваги, як простота збору та обробки інформації про витрати, оскільки вони збираються за період, а також більш точний розподіл накладних витрат.

Багато фермерських господарств спеціалізуються виключно на рослинництві, на вирощуванні невеликої кількості сільськогосподарських культур. Для таких господарств калькулювання собівартості за процесами дає можливість збирати інформацію щодо кожного етапу технологічного процесу вирощування культур. Інформація може збиратися шляхом організації аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» для кожної сукупності процесів.

Отже, зважаючи на досить вагомі переваги попроцесного методу обліку витрат, на нашу думку, питання розробки пропозицій з методик його застосування є нагальним тому, що це дасть змогу більше деталізувати місця виникнення витрат, а також отримати найбільш точні розрахунки собівартості продукції рослинництва та ефективно використовувати інформацію для управління витратами. Виходячи з цього, вважаємо, що Методичні рекомендації з планування, обліку калькулювання продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств слід доповнити окремим розділом, в якому б надавалася класифікація способів і прийомів обліку витрат з обґрунтуванням вибору того чи іншого методу в конкретному виробництві.

Обов'язковість застосування обліку витрат за сукупністю технологічних процесів, на наш погляд, також має бути зазначена в основному нормативному документі бухгалтерії – Політика бухгалтерського обліку, а саме в розділі «Організація обліку» [3].

**Список використаних джерел:** 1. *Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств* : затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 // Баланс-Агро. – 2001. – № 6 (30). 2. *ДСТУ ISO 9001:2009*. Національний Стандарт України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://gerelo.dp.ua/index/info\\_dstu\\_iso\\_9001-2009.html](http://gerelo.dp.ua/index/info_dstu_iso_9001-2009.html). 3. *Лень В. С.* Основний внутрішній нормативний документ бухгалтерії: назва та зміст [Електронний ресурс] / В. С. Лень, І. М. Гончаренко // Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств в умовах євроінтеграції : зб. наук. праць. – Донецьк : ДДУУ, 2012. – Вип. 232, т. XIII. – С. 206–215. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua/repository/view/134>.

УДК 657

**О. А. Подоляничук**, завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, канд. екон. наук, доцент факультету обліку та аудиту  
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна

### СУТНІСТЬ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ

*Ключові слова:* креативний (творчий) облік, умовно-креативний облік, агресивний облік.

Сьогочасні правила ведення бухгалтерського обліку впливають на передумови для виникнення нового напрямку діяльності бухгалтерів – «креативного» обліку. Креативний у перекладі з англійської «creative» означає творчий.

Креативний облік не є новим явищем в обліковій практиці. Його розвитку сприяє наявність альтернативних методів обліку та відсутність взаємоузгоджених облікових стандартів і законодавчих норм, які б регламентували ведення бухгалтерського обліку.

За твердженнями Г. Г. Кірейцева, креативний облік – це обґрунтований метод відображення підприємницької діяльності, який не передбачено обліковими стандартами, метод, який віддає перевагу сутності над формою [3, с. 70].

М. С. Пушкар характеризує креативний облік як 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. На думку автора, креативний облік може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку [6].

С. Ф. Голов визначає креативний облік як формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів. Справедливою є думка автора про те, що явище, яке отримало назву «креативний облік», призводить винятково до того, що фінансова звітність не відображає реального стану справ і вводить в оману користувачів. Основною причиною виникнення і розвитку креативного обліку є конфлікт інтересів в умовах обмежених ресурсів [1, с. 33].

М. А. Кравченко зазначає: 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 представляли у більш вигідному світлі його діяльність [4, с. 152].

Жолнер І.В. креативний облік (творчий облік) розглядає як сукупність законних методів, за допомогою яких бухгалтер, використовуючи свої професійні знання, підвищує привабливість фінансової звітності для зацікавлених осіб і знижує податковий тягар для підприємства, на якому він працює. Автор, висловлює думку, що бухгалтерський облік може бути креативним або творчим лише тоді, коли він ведеться як у межах, так і з порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку [2].

Такої ж думки С. Ф. Легенчук, який відзначає, що бухгалтерський облік не може бути креативним, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких правил. Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку [5]. Автором запропоновано розмежування креативного обліку на «умовно-креативний» та «агресивний». Ведення обліку в межах альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою на основі врахування існуючих принципів обліку пропонується називати «умовно-креативний облік». При цьому спосіб викривлення інформації виражається в маніпулюванні показників звітності. Для визначення обліку, орієнтованого на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку пропонується називати «агресивний облік». Способи порушення характеризуються вуалюванням та фальсифікацією звітності.

Таким чином, техніка застосування креативного обліку (способи викривлення показників фінансової звітності) зумовлює можливість виникнення помилок або здійснення шахрайства.

Проте, як зазначає С. Ф. Голов, на практиці не завжди можна провести чітку межу між «творчістю» і шахрайством. Тому креативний облік є своєрідним буфером між зоною помилок і відвертим шахрайством. На погляд автора, креативний облік, безумовно, містить елементи творчості, однак по суті є шахрайством, яке не завжди можна класифікувати як таке у законодавчому полі [1, с. 33].

Однак, іншу думку висловлює І. А. Юхименко-Назарук, яка запропонувала концептуальну модель креативного обліку, яка базується на припущенні, що креативний облік може здійснюватися лише в двох основних аспектах: 1) у межах чинного облікового законодавства, тобто у частині дозволених альтернативних варіантів облікового відображення; 2) за повної відсутності нормативного регулювання порядку облікового відображення окремих аспектів господарської діяльності підприємства. Перший аспект здійснення креативного обліку стосується можливостей вибору серед визначеного розробниками стандартів «коридору дій» як щодо встановлених в них альтернатив оцінки та облікового відображення, так і щодо можливості інтерпретації критеріїв, які впливають на можливість застосування окремого варіанту облікового відображення. Другий аспект здійснення креативного обліку стосується не лише появи нових об'єктів, стосовно яких відсутні правила ведення обліку, а також пов'язаний із додатковими формами та інструментами оприлюднення інформації, що використовуються підприємствами для забезпечення додаткового розуміння особливостей їх діяльності та перспективи розвитку в майбутньому [7, с. 289].

Проведені дослідження розкривають зміст креативного обліку з позитивного та негативного прояву. Позитивні прояви базуються на представленні та узагальненні облікової інформації в межах чинного законодавства, негативні – навмисному викривленні інформації у фінансовій звітності. Доцільно зазначити, що трактування сутності креативного обліку є

дискусійним. Тому питання залишається відкритим і потребує проведення більш поглибленого дослідження теорії та практики обліку.

Грунтуючись на поглядах науковців та власних судженнях, відзначимо, що креативний облік – це метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам, є результатом прийнятої підприємством облікової політики, виходячи з власної специфіки, але і не порушує відповідно встановлене законодавство. Таке твердження дозволяє висловити думку, що креативний облік – це не вид обліку, а адаптивний підхід формування показників фінансової звітності з метою розкриття корисної інформації для потреб користувачів.

**Список використаних джерел:** 1. Голов С. Креативний облік: загроза професії та суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42. 2. Жолнер І. В. Поняття та значення креативного обліку в Україні та світі [Електронний ресурс] / І. В. Жолнер. – Режим доступу : <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1132/1/3.pdf>. 3. Кірейцев Г. Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Розвиток науки про бухгалтерський облік : міжнар. наук-практ. конф. : зб. текстів доп. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – С. 67–71. 4. Кравченко В. А. Розвиток призначення креативного обліку в міжнародних стандартах фінансової звітності / М. А. Кравченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 14, ч. 3. – С. 152–157. 5. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/65521/61330>. 6. Пушкар М. С. Благо для бізнесу і суспільства [Електронний ресурс] / М. С. Пушкар. – Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16096/1/36-39.pdf>. 7. Юхименко-Назарук І. А. Концептуальні засади креативного обліку / І. А. Юхименко-Назарук // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2017. – Вип. 1 (49), т. 2. – С. 288–294.

УДК 657

**О. Ю. Акименко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

**М. Б. Жолобецька**, аспірант кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### **ВИКОРИСТАННЯ ПРИНЦИПУ ФІНАНСОВОГО АНБАНДЛІНГУ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ**

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, бухгалтерська звітність, фінансовий анбандлінг, підприємства сфери теплопостачання, виробництво, транспортування та постачання теплової енергії.

Взятий Україною курс на євроінтеграцію вимагає створення ринкових відносин у сфері природних монополій, до яких відносять більшість суб'єктів, які працюють в галузі теплопостачання. У період реформування галузі теплопостачання, важливим є проведення дослідження використання фінансового анбандлінгу для забезпечення єдиних методичних підходів до організації і ведення обліку за ліцензованими видами діяльності у цій сфері. Саме тому метою роботи є проведення аналізу та узагальнення європейської практики щодо використання фінансового анбандлінгу та обґрунтування застосування цього принципу у сфері теплопостачання.

Проблеми, пов'язані із розвитком галузі теплопостачання, є актуальними і весь час привертають увагу науковців, серед них: Н. М. Лисенко, О. В. Перчук, М. М. Федірко, В. Я. Бриц та інші. Але ці питання потребують подальшого дослідження і ґрунтового вивчення.

Анбандлінг (unbundling) – це розділення природної монополії (передача, розподіл) і конкурентних видів діяльності (виробництво, постачання). Як аргумент застосування фінансового анбандлінгу є те, що Україна має статус члена Європейського енергетичного співтовариства та зобов'язана сформулювати ринкові відносини в галузях економіки, де діє режим природної монополії відповідно до директив Європейського Союзу, якими регламентуються спільні правила внутрішнього енергетичного ринку. Ринок комунальної теплоенергетики України, суб'єктами якого є підприємства комунальної теплоенергетики та його суміжні ринки – ринок газу та ринок електроенергії, які, власне, і є ринками, де діє режим природної монополії [2].

Принцип «розмежування обліку» (unbundling of accounts) або «фінансове розмежування» (financial unbundling) був введений ще у 1998 році, з прийняттям Директиви 98/30 /ЕС від 22.06.1998 р., більш відомої як Газова Директива [6]. Пунктом 3 статті 13 Газової Директиви