

Отже, облік витрат у бджільництві слід будувати таким чином, щоб мати змогу кожного звітного періоду узагальнювати витрати за окремими виробничими напрямками та обчислювати фактичну собівартість товарної продукції та продукції, що залишається як вихідний матеріал для відновлення процесу виробництва. Така структура обліку дозволяє здійснювати контроль за відповідністю витрат якості продукції.

### Література

1. Аверненко Л.П. Калькулювання собівартості продукції бджільництва / [Електронний ресурс] / Л.П. Аверненко // Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/>

2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року №132.

УДК 657.01

**Корягін М. В.,**

д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку,

**Чік М. Ю.,**

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,

Львівський торговельно-економічний університет

## ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ

У сучасних умовах господарювання одним з актуальних питань у наукових дослідженнях в галузі бухгалтерського обліку є проблематика креативного обліку. Креативний облік (англ. creative accounting) – сукупність законних методів, за допомогою яких бухгалтер, використовуючи свої професійні знання, підвищує привабливість фінансової звітності для зацікавлених осіб і знижує податкове навантаження для підприємства, на якому працює.

За результатами дослідження теоретика й історика бухгалтерського обліку Я. В. Соколова креативний облік нерідко розглядається в якості самостійного елемента в інформаційній структурі бухгалтерського обліку – елемента, що існує і застосовується поряд з такими більш звичними елементами, як податковий облік, управлінський облік, облік на малих підприємствах і т. д. [1, с. 230].

Періодизація історії креативного обліку чітко відокремлює в його розвитку три головні етапи: етап цифрових маніпуляцій; етап вуалювання балансу; етап «власне бухгалтерської творчості».

Етап цифрових маніпуляцій займає по часу інтервал від зародження письмового обліку (приблизно близько 9000 років тому, з появою перших глиняних облікових таблиць на Близькому Сході [2, с. 96]) до межі XIX-XX ст. Даний етап виключав існування креативного обліку, оскільки будь-які маніпуляції з числами в цю епоху мали на меті приховування доходу будь-якими способами, часом нечесними, від контролюючих органів. Причиною відсутності потреби в креативному обліку в ті часи необхідно визнати недостатнє і недосконале законодавче регулювання бухгалтерського обліку (рахівництва), в силу чого у веденні торгових книг допускалось значне свавілля. Безконтрольне використання відомостей про результати фінансової діяльності, властиве описуваному етапі дозволяло застосовувати широкий спектр методів по спотворенню облікових записів.

Наступним фактором, який перешкоджав зародженню креативного обліку, необхідно назвати недостатньо широке поширення рахівництва, основою якого є подвійний запис і використання встановлених форм подачі інформації (так званих форм бухгалтерського обліку). Незважаючи на те що подвійний запис достовірно використовувалася лихварями і великими торговцями в незалежних містах Італії з XIII століття, а в XVI столітті почав використовуватись і в багатьох європейських державах, проте більшість господарств, включаючи ряд найбільших європейських підприємств, чи не до кінця XIX століття уникали ведення рахівництва, основою якого був подвійний запис, вважаючи за краще використовувати хаотичні, розрізнені записи за спрощеною системою, близькою до сучасного бухгалтерського обліку у приватних підприємців [3, с. 163-166].

У зв'язку з цим німецький економіст Вернер Зомбарт в своїх роботах по історії капіталістичного способу виробництва підкреслював відсутність бажання і вміння грамотно і акуратно вести рахунки: «Перегортаючи записи якогось Тельнера, Гельдерсена, Віттенборга, Руланда, насилу уявляєш собі, що автори були помітними купцями свого часу. Все їх рахівництво полягало в безладному вписуванні сум покупок і продажів, яке ми зустрічаємо, наприклад, у дрібних крамарів наших маленьких провінційних міст» [4, с. 297].

Етап вуалювання балансу починається в кінці XIX століття, коли в світовій економіці починається епоха великих монополістичних об'єднань, включаючи транснаціональні корпорації (ТНК). Специфіка управління відтепер передбачала можливість швидкого виведення капіталів монополії з одного

ринку і перекидання їх на інший ринок, і тим самим створювалися передумови для виникнення і зміцнення інституту інвесторів [5].

Етап «власне бухгалтерської творчості» розпочинається з початку 1960-х років, коли Організацією Об'єднаних Націй (ООН) ініційовано процес перекладу звітності компаній на міжнародні стандарти. Цей процес привів спочатку до формування національних систем бухгалтерських стандартів в період з 1970 по 1975 рік (переважно в країнах з англосаксонською моделлю обліку). Повсюдне поширення стандартів фінансової звітності в розвинених країнах з ринковою економікою викликало зміну етапу вуалювання балансу на етап «власне бухгалтерської творчості» в середині 1980-х років.

Дослідження природи «креативного обліку» передбачає вивчення «творчих» підходів бухгалтера до ведення обліку та відповідно представлення інформації в звітності, що пов'язані або з незнанням діючого законодавства, або свідомим його ігноруванням, або чітким виконанням завдань власників або управлінського персоналу щодо необхідності представлення інформації в прикрашеному або навпаки погіршеному вигляді. Застосування в Україні облікових процедур «креативного» характеру спрямоване на маніпулювання величиною фінансових результатів для цілей оптимізації дивідендної політики та (або) ухилення від оподаткування.

Таким чином, креативний облік є частиною бухгалтерського обліку і не є самостійним елементом, предметом чи наукою.

### **Література**

1. Соколов Я. В. История бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
2. Малькова Т. Н. История бухгалтерского учёта / Т. Н. Малькова. – СПб : изд-во СПбГУЭФ, 2008. – 456 с.
3. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учёта / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2009. – 462 с.
4. Зомбарт В. Современный капитализм. Т. 1. Генезис капитализма / В. Зомбарт. – М. : Скирмунта, 1931. – 584 с.
5. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И.А. Смирновой. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.