

Юхименко-Назарук І.А.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ

Обґрунтовано необхідність проведення комплексних досліджень у сфері креативного обліку. Розроблено концептуальну модель креативного обліку як елемента облікової науки. Визначено межі застосування поняття “креативний облік” (в рамках чинного облікового законодавства, за повної відсутності нормативного регулювання). Визначено причини існування відмінності в поглядах вчених щодо розуміння сутності креативного обліку. Обґрунтовано необхідність виділення двох основних типів креативного обліку – звичайного та інжинірингового. Визначено взаємозв'язок бухгалтерського інжинірингу та облікової політики підприємства. Виділено і обґрунтовано дві основні групи методів здійснення креативного обліку – змістовні та формальні.

Ключові слова: креативний облік, облікова політика, професійне судження бухгалтера.

Постановка проблеми. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні протягом останнього десятиліття відбувається під впливом глобалізаційних процесів та в умовах постіндустріалізації економіки. Це зумовлює необхідність перегляду та модернізації його теоретико-методологічних засад, пошук нових інформаційних моделей ідентифікації та представлення господарської діяльності підприємства, які б задовольнили зростаючі потреби користувачів, а також враховували історичні корені розвитку національної системи бухгалтерського обліку, зокрема, її радянське минуле.

Зміна соціально-економічного устрою в Україні на початку 1990-х років, що характеризувалась переходом від планової до ринкової економіки, зумовила необхідність трансформації національної системи бухгалтерського обліку. Однією із тенденцій трансформації облікової системи є її лібералізація, яка передбачає значне розширення свободи дій суб'єктів ведення та організації бухгалтерського обліку, що може бути реалізована через облікову політику та механізм професійного судження.

Одним із негативних наслідків лібералізації облікової системи в Україні стало виникнення можливості широкого застосування інструментів креативного обліку, що дозволяє суб'єкту ведення обліку або іншим зацікавленим особам, які мають подібні повноваження, втручатись у процес формування облікової інформації на підприємстві та одержувати ті результати, які забезпечують реалізацію їх власних інтересів, а не інтересів всіх груп користувачів, які використовують облікову інформацію для

прийняття рішень. Наведене вище зумовлює необхідність дослідження теоретико-методологічних засад креативного обліку як елемента облікової науки з метою створення передумов для пошуку ефективних засобів для передбачення та усунення його негативних проявів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на значну увагу з боку вітчизняних дослідників до проблем застосування креативного обліку в діяльності підприємств та визначення його впливу на достовірність фінансової звітності, на сьогодні відсутнє комплексне обґрунтування його сутності як одного із елементів облікової науки. Окрема група вчених (Н.А. Канцдал та О.Г. Пономаренко [4, с. 92]) визначають його як один із видів бухгалтерського обліку, доповнюючи ним традиційну тріаду (фінансовий, управлінський, податковий), інші дослідники – як напрям діяльності (О.В. Кантаєва [3, с.215], М.А. Кравченко [5, с. 152]), як форму обліку (С.Ф. Голов [1, с. 304], М.В. Куцинська [6, с. 896]) або взагалі не визначають його місце у складі облікової системи підприємства. Існування такої ситуації породжує виникнення значної кількості концепцій та підходів, які ускладнюють процес теоретизації бухгалтерської науки.

Формулювання цілей статті. Основним завданням статті є формування концептуальних засад креативного обліку, що сприятимуть розробці дійових механізмів подолання негативних наслідків його застосування в діяльності підприємств.

Опис основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі розвитку креативного обліку як окремого елемента облікової системи, якому присвячуються наукові дослідження вчених і що перебуває на початковій фазі свого закріплення, його доцільно називати окремим напрямом бух-

галтерського обліку. Це обґрунтовується тим, що креативний облік як напрям може проявлятися у складі всіх видів бухгалтерського обліку і йому не притаманні власні специфічні ознаки, якими має володіти видове поняття. У порівнянні із фінансовим, податковим та управлінським обліком, креативний облік не є

системою, що забезпечує виконання основних бухгалтерських процедур (ідентифікація, збір, обробка, узагальнення, оприлюднення), а є набором інструментів для забезпечення поставлених менеджментом цілей за допомогою системи бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Концептуальна модель креативного обліку як елемента облікової науки

<i>Назва</i>	Креативний облік				
<i>Місце в системі облікових знань</i>	Напрямок бухгалтерського обліку				
<i>Рівень застосування</i>	Облікова система підприємства				
<i>Предмет</i>	Система фінансового обліку підприємства				
<i>Об'єкт</i>	Елементи фінансової звітності підприємства (активи, зобов'язання, доходи, витрати)				
<i>Суб'єкти здійснення</i>	Суб'єкти ведення та організації бухгалтерського обліку (менеджери, бухгалтери, аудитори тощо)				
<i>Види</i>	Стосується ведення бухгалтерського обліку		Стосується порядку представлення інформації в фінансовій звітності		
<i>Типи</i>	Звичайний		Інжиніринговий		
<i>Методи</i>	Змістовні		Формальні		
	Що стосуються альтернатив	Що стосуються обставин			
<i>Стратегічні цілі здійснення</i>	Зростання доходів	Зменшення витрат	Зростання активів	Зменшення зобов'язань	Збільшення оперативних грошових потоків
<i>Визначення</i>	Креативний облік – це напрям облікової науки, що передбачає використання творчих підходів у процесі ведення бухгалтерського обліку і формування звітності (фінансової та додаткових форм) про фінансовий стан та результати діяльності підприємства				

Запропонована концептуальна модель (табл. 1) базується на припущенні, що креативний облік може здійснюватися лише в двох основних аспектах: 1) В рамках чинного облікового законодавства, тобто в 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. На думку О. Амата, Дж. Блейка та Дж. Дудса, це є лише одним із можливих варіантів реалізації креативного обліку, який пов'язаний з тим, що іноді правила обліку дозволяють компаніям вибирати між різними

методами. Наприклад, у багатьох країнах компанія має право вибирати між політикою списання витрат на цілі розвитку або їх амортизацію протягом терміну реалізації відповідного проекту [10].

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. Подібна практика набула значного поширення в останні роки серед великих публічних компаній, які готові нести додаткові витрати для детального розуміння інвесторами та аналітиками фінансового стану компанії та можливостей збільшення своєї ринкової вартості. Зокрема, як відмічають з цього приводу аналітики журналу “Forbes”, практика розкриття додаткової інформації на основі правил, що не регулюються GAAP, на сьогодні

знаходиться на підйомі. У 2015 р. 448 компаній, що знаходяться в списку S&P 500, надавали альтернативну інформацію про одержаний прибуток, а у 2009 р. таку додаткову інформацію розкривали лише 358 компаній [11]. Подібна додаткова інформація дозволяє більш точно пояснити причини одержання поточних результатів діяльності підприємства, відокремити їх від впливу незвичайних або нерегулярних подій, які можуть вносити корективи в основні тенденції розвитку підприємства.

Відповідно, у тих випадках, якщо чинні облікові стандарти не дозволяють створити необхідні передумови для достовірного і релевантного розкриття облікової інформації в фінансовій звітності, що дозволяла б користувачам приймати ефективні управлінські рішення, на рівні підприємства може бути прийняте рішення про необхідність здійснення додаткового розкриття. Основним інструментом додаткового розкриття облікової інформації можуть виступати спеціалізовані звіти, які доповнюють і

розкривають в інших аналітичних розрізах існуючу облікову інформацію, що дозволяє глибше проаналізувати окремі аспекти діяльності підприємства. Прикладами таких звітів є наступні: 1) звіти про стійкий розвиток; 2) звіти про ризики підприємства; 3) звіти про вартість; 4) звіти про інтелектуальний капітал підприємства. Вони дозволяють надати деталізовану інформацію про об'єкти, які на сьогодні або не є одним із елементів фінансової звітності та включаються до складу інших об'єктів (активів, витрат), або є певними інтегрованими або агрегованими об'єктами, які включають інформацію з різних статей фінансової звітності (наприклад, в звіти про інтелектуальний капітал включається інформація про нематеріальні активи, гудвіл, витрати на дослідження і розробки, витрати на оплату праці, адміністративні витрати).

Відмінність між використовуваним підходом до розуміння креативного обліку та іншими підходами вчених наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Відмінність в підходах до розуміння сутності креативного обліку

Вплив креативного обліку на достовірність облікової інформації	Сфери здійснення креативного обліку в контексті співвідношення із обліковим законодавством		
	В рамках чинного законодавства	За повної відсутності облікового регулювання	З порушенням облікового законодавства
Забезпечує достовірне відображення	1	3	5
Забезпечує недостовірне відображення	2	4	6

В табл. 2 наведено шість квадрантів, які визначають основні характеристики, яким може відповідати креативний облік, виходячи із існуючих підходів до розуміння його сутності. Тобто, кожний із підходів дослідників до розуміння сутності креативного обліку може бути обґрунтований за допомогою набору виділених квадрантів. Так, згідно з позицією М.Р. Метьюса та М.Х.Б. Перери, креативний облік – це будь-який метод обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам чи принципам, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії [8, с. 457-458]. Відповідно, цей підхід повністю описується квадрантом 3.

З огляду на запропонований нами підхід до розуміння сутності креативного обліку, що передбачає можливість його використання як в рамках чинного законодавства, так і за його відсутності, він може бути описаний за допо-

могою сукупності квадрантів 1, 2, 3 та 4, внаслідок чого при використанні креативного обліку може забезпечуватись як одержання достовірної інформації про господарську діяльність, так і недостовірної інформації, що залежить від використовуваних на конкретному підприємстві методів, видів та типів креативного обліку.

Здійснення дій, що передбачають порушення облікового законодавства, які окремі дослідники відносять до складу креативного обліку (С.Ф. Легенчук [7, с. 97], Н. Стангова, А. Вігхова [12, с.98]) (квадрант 5 та 6), не повинні бути визнані такими, оскільки заздалегідь зрозумілою є невідповідність одержаної на основі застосування такого підходу облікової інформації потребам її користувачів. Подібну позицію також займають Х.Столови та Г.Бретон, на думку яких всі дії менеджменту, які здійснюються поза законом та обліковими стандартами, слід вважати шахрайством [13, с. 8].

Окрім вищенаведених обмежень, креативний облік як окремий напрям слід розглядати в рамках системи фінансового обліку. Хоча техніки креативного обліку можуть застосовуватись в управлінському та податковому обліку, однак набір інструментів та сфера його поширення буде значно відрізнятись. При цьому, внаслідок існування значної відмінності в ступені їх регулювання, можливості для реалізації креативного обліку в таких підсистемах теж будуть кардинально відмінними. Наприклад, майже за повної відсутності державного регулювання системи управлінського обліку переважна більшість його процедур може здійснюватися із використанням креативних методів.

Суб'єктами здійснення креативного обліку виступають традиційні суб'єкти, що можуть бути відповідальними за ведення та організацію фінансового обліку на підприємстві. Враховуючи існуючі відмінності в підходах до здійснення креативного обліку, можна виділити два його основні види: 1) що стосується ведення бухгалтерського обліку, тобто передбачає застосування креативних технік в процесі ідентифікації, обробки, оцінки та узагальнення облікової інформації на бухгалтерських рахунках; 2) що стосується порядку представлення інформації в фінансовій звітності, тобто передбачає використання творчих підходів на етапі остаточного узагальнення облікової інформації та її представлення зацікавленим користувачам.

В залежності від відповідності певній моделі реалізації креативного обліку на підприємстві, яка передбачає необхідність здійснення низки дій, можна виділити два його основні типи – звичайний та інжиніринговий. Звичайний креативний облік передбачає застосування таких методів оцінки, обліку та складання звітності для одержання таких показників фінансової звітності, що відповідають цілям та інтересам окремих груп осіб (власники, менеджмент). Зокрема, як відмічає з цього приводу проф. С.Ф. Голов, креативний облік передбачає формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку [2, с. 366]. Тобто, методика реалізації традиційного креативного обліку передбачає визначення цілей та інтересів осіб, які відповідальні за організацію та ведення обліку на підприємстві або суб'єктів впливу на них, та вибір необхідних методів креативного обліку, що забезпечують їх досягнення. При цьому, такий вибір здійснюється формально, тобто без урахування принципів бухгалтерського обліку або якісних характеристик облікової інформації, запровадження яких спрямоване на підвищення

якості облікової інформації з позиції її користувачів, а основною метою такого вибору є забезпечення відповідності між цілями та інтересами окремих груп осіб та показниками фінансової звітності, що будуть одержані після застосування інструментів креативного обліку.

Іншим типом креативного обліку є інжиніринговий облік, що ґрунтується не лише на застосуванні певних технік або методик креативного обліку для досягнення поставлених цілей, а також передбачає трансформацію господарської діяльності підприємства. В цілому інжиніринг знайшов широке застосування в працях вчених при дослідженні соціально-економічних явищ у XIX – XX ст.ст. (М. Кастельс, К. Маркс, К. Поппер, Ф. Фукуяма та ін.), а наприкінці XX століття – на початку XXI також почав використовуватись у сфері фінансів (В.В. Бочаров, І.М. Вахович, І.А. Дарушин, Р. Косовські, Дж. Маршалл, О.М. Сохацька, Р. Четтерджи та ін.) та в бухгалтерському обліку (О.А. Аксьонова, І.М. Богатая, Н.А. Бреславцева, Р.Ф. Бруханський, Т.О. Графова, Г.Є. Крохичева, В.І. Ткач, І.М. Ткач, М.В. Шумейко та ін.). Проте, в основі розробленої В.І. Ткачем та М.В. Шумейко інжинірингової теорії обліку, яка набула значного поширення в останні роки, покладено використання облікового принципу “грошові кошти/чисті пасиви”, що забезпечує одержання дезагрегованого показника власності (чисті пасиви) [9, с. 10], що свідчить про досить вузьке бачення можливостей застосування інжинірингу в бухгалтерському обліку.

На нашу думку, інжиніринговий підхід може бути реалізований під час застосування креативного обліку в контексті облікової політики підприємства і не лише для формування гіпотетичних або стратегічних показників діяльності підприємства, а для корекції бухгалтерської звітності в поточному періоді (бухгалтерський інжиніринг).

Бухгалтерський інжиніринг – це сукупність управлінських дій, спрямованих на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства вимогам, які забезпечують інше бухгалтерське відображення, що відповідає обраній стратегії та цілям менеджменту.

У цьому випадку поняття “бухгалтерський” означає не суб'єкта його реалізації, а характеризує основну ціль його здійснення, що полягає у досягненні таких показників господарської діяльності, які дозволяють застосовувати стосовно них нові можливі варіанти оцінки або бухгалтерського відображення. Суб'єктами здійснення бухгалтерського інжинірингу є менеджери підприємства різних рівнів, які володіють інформацією про відповідні облікові параметри, яких слід досягти при його застосуванні.

Бухгалтерський інжиніринг орієнтується на досягнення стратегічних цілей підприємства, створюючи нову господарську реальність та зумовлюючи передумови для забезпечення її нового бухгалтерського відображення. Він може використовуватись для корекції попередніх дій менеджменту з метою приведення існуючої господарської реальності до бажаної, яка відповідає

вимогам щодо застосування різних варіантів креативного обліку. Таким чином, бухгалтерський інжиніринг дозволяє моделювати господарську діяльність з урахуванням існуючих нормативних обмежень функціонування облікової системи.

Взаємозв'язок між бухгалтерським інжинірингом та обліковою політикою наведено на рис.1.



Рис. 1. Бухгалтерський інжиніринг та облікова політика підприємства

Механізм реалізації креативного обліку на основі застосування бухгалтерського інжинірингу передбачає необхідність здійснення таких дій:

1. Обґрунтування цілей та стратегії підприємства, досягнення яких може бути здійснено за допомогою використання інструментів креативного обліку.

2. Формування пробної облікової політики підприємства та аналіз її відповідності із обраними цілями та стратегією.

3. Аналіз ймовірних результатів господарської діяльності, одержаних внаслідок застосування пробної облікової політики підприємства;

4. Пошук та обґрунтування варіантів креативного обліку, які можуть забезпечити зміну результатів діяльності у відповідності до обґрунтованих цілей та стратегії підприємства.

5. Здійснення процедур бухгалтерського інжинірингу з метою приведення господарської діяльності до такого стану, що дозволяє застосо-

увати відносно неї інструменти креативного обліку.

6. Формування нової облікової політики підприємства на основі обраних інструментів креативного обліку.

7. Визначення результатів господарської діяльності, одержаних в результаті застосування нової облікової політики підприємства.

8. Аналіз відповідності одержаних модифікованих фінансових показників та модифікованої вартості підприємства визначеним цілям та стратегії.

З огляду на запропонований підхід до розуміння сутності бухгалтерського інжинірингу (рис. 1), існує кореляційний зв'язок вирішення проблеми ефективного управління вартістю підприємства із взаємодією креативного обліку у складі облікової політики підприємства.

Виокремлення взаємозв'язку бухгалтерського інжинірингу та креативного обліку дозволяє

обґрунтувати роль останнього в процесі досягнення цілей менеджменту підприємства, що є однією із передумов для посилення ролі і значення бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту в функціонуванні економічних систем.

Проведений аналіз підходів вчених до виділення методів креативного обліку дозволив з'ясувати, що на сьогодні серед них відсутня єдність в поглядах, що може бути обґрунтовано такими причинами: 1) відсутністю загального розуміння сутності креативного обліку; 2) існуванням чотирьох основних об'єктів креативного обліку; 3) існуванням різних типів та видів креативного обліку; 4) відсутністю ієрархії між методами, способами, прийомом і техніками креативного обліку.

Обґрунтовано необхідність виділення двох основних груп методів – змістовних (що стосуються альтернатив; що стосуються обставин) та формальних, які дозволяють класифікувати всі існуючі пропозиції вчених щодо виокремлення ними методів, способів, прийомів і технік креативного обліку.

Змістовні методи креативного обліку стосуються змістовних аспектів методики бухгалтерського відображення фактів господарського життя та пов'язані з можливістю здійснення вибору, що передбачений в бухгалтерських стандартах. Такий вибір може здійснюватися стосовно двох видів положень стандартів: 1) із набору рівноцінних альтернатив оцінки або порядку облікового відображення (наприклад, вибір методів нарахування амортизації необоротних активів); 2) щодо можливості застосування окремого запропонованого способу оцінки або бухгалтерського відображення господарської діяльності (наприклад, можливість капіталізації витрат на розробки у складі первісної вартості внутрішньостворених нематеріальних активів). Застосування / незастосування другого положення пов'язане із необхідністю ідентифікації і врахування додаткових конкретних обставин, оскільки останні не можуть бути повною мірою визначені в облікових стандартах і не враховують специфічні особливості галузі функціонування підприємства. Кожен із наведених варіантів здійснення вибору дає можливість суб'єктам організації обліку на підприємстві здійснювати

вплив на результати його діяльності, обираючи більш консервативні або більш оптимістичні альтернативи / способи.

Формальні методи креативного обліку пов'язані із формою інструментів, які використовуються для ідентифікації і первинного узагальнення облікової інформації (рахунки, облікові реєстри) та її остаточного узагальнення (фінансова звітність, додаткові форми розкриття облікової інформації). На сьогодні суб'єктам організації та ведення бухгалтерського обліку надано широкий простір щодо визначення форми таких інструментів (наприклад, інтеграція або агрегування показників фінансової звітності, визначення структури приміток до річної фінансової звітності), що може впливати на порядок сприйняття та інтерпретації облікової інформації зацікавленими в ній користувачами.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Одним із наслідків лібералізації облікової системи в Україні, що розпочалась у 90-х рр. XX століття, стало виникнення креативного обліку, комплексному вивченню якого майже не приділяється увага вітчизняними вченими. З метою розробки дієвих механізмів подолання негативних наслідків застосування креативного обліку в діяльності підприємств було виділено та обґрунтовано його теоретико-концептуальні засади (роль в системі облікових знань; рівень застосування; предмет; об'єкт; суб'єкти здійснення; види; типи; методи; стратегічні цілі здійснення; визначення).

На основі дослідження існуючої практики використання креативного обліку в діяльності підприємств ідентифіковано та обґрунтовано один із його видів – бухгалтерський інжиніринг, як сукупність управлінських дій, спрямованих на забезпечення відповідності господарської діяльності підприємства стратегічним цілям підприємства та вимогам менеджменту.

Однією із перспектив подальших наукових досліджень є розробка дієвих засобів усунення негативних наслідків креативного обліку на основі врахування його концептуальних засад та особливостей історичного розвитку національної системи бухгалтерського обліку, зокрема, шляхом використання концепції правдивого і справедливого представлення облікової інформації.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Голов С.Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство? / С.Ф. Голов // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). Ч. 1. – 2010. – С. 360–367.
3. Кантаєва О.В. Історичні аспекти і сучасні підходи до розгляду значення креативного обліку в Міжнародних стандартах фінансової звітності / О.В. Кантаєва // Вісник університету банківської справи НБУ. – 2013. – № 3 (18). – С. 215–221.

4. Канцедал Н.А. Про базові принципи господарського обліку в підготовці фахівців / Н.А. Канцедал, О.Г. Пономаренко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 1. – Т.1. Економічні науки. – Полтава : ПДАА. – 2010. – С. 89–93.
5. Кравченко М.А. Розвиток призначення креативного обліку в міжнародних стандартах фінансової звітності / М.А. Кравченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Випуск 14. Частина 3. – С. 152–157.
6. Куцинська М.В. Аналіз сутності та існуючих видів креативного обліку / М.В. Куцинська // Електронне наукове видання «Глобальні та національні проблеми економіки». – 2015. – Випуск 3. – С. 895–898.
7. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – Випуск 2(14). – С.88–101.
8. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерського учета: ученик / М.Р. Мэтьюс, М.Б. Перера ; пер. с англ., под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
9. Ткач В.И. Бухгалтерский инжиниринг / В.И. Ткач, М.В. Шумейко, В.С. Ткач // Авторское Мнение. Дискуссии. – 2015. – № 4. – С. 7–15.
10. Amat O. The ethics of creative accounting / Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds // Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf>.
11. Fridson M. Is Non-GAAP Reporting Hurting Your Portfolio? / Martin Fridson // Електронний ресурс. – Режим доступу: <https://www.forbes.com/sites/investor/2016/11/28/is-non-gaap-reporting-hurting-your-portfolio/#b3bc92b16c78>.
12. Stangova N. Possibilities of creative accounting avoidance in the Slovak Republic / N. Stangova, A. Vighova // Economic Annals-XXI. – 2016. – Vol. 158(3-4(2)). – P. 97-100.
13. Stolowy H. Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework / Herve Stolowy, Gaetan Breton // Review of Accounting and Finance. – 2004. – Vol. 3 (1). – P. 5-92.

REFERENCES

1. Golov, S.F. (2007) *Buhgalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: current analyzes and development perspectives]*. Kyiv: «Centr uchbovoi' literatury» [in Ukrainian].
2. Golov, S.F. (2010) *Kreatyvnyj oblik: tvorchist' chy shahrajstvo? [Creative Accounting: creation or fraud?]*. *Ekonomiczni nauky – Economics*, 7 (25), Ch. 1, 360-367 [in Ukrainian].
3. Kantajeva, O.V. (2013) *Istorychni aspekty i suchasni pidhody do rozgljadu znachennja kreatyvnoho obliku v Mizhnarodnyh standartah finansovoi' zvitnosti [Historical aspects and modern approach to the importance of creative accounting to International Financial Reporting Standards]*. *Visnyk universytetu bankivs'koi' spravy NBU – Bulletin of the University of Banking of the NBU*, 3 (18), 215-221 [in Ukrainian].
4. Kancedal, N.A. & Ponomarenko, O.G. (2010) *Pro bazovi pryncypy gospodars'kogo obliku v pidgotovci fahivciv [On the basic principles of economic accounting in training]*. *Naukovi praci Poltavs'koi' derzhavnoi' agrarnoi' akademii' – Proceedings of Poltava State Agrarian Academy*, 1, 89-93 [in Ukrainian].
5. Kravchenko, M.A. (2015) *Rozvytok pryznachennja kreatyvnoho obliku v mizhnarodnyh standartah finansovoi' zvitnosti [The development of creative accounting designation in International Financial Reporting Standards]*. *Naukovy visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu – Scientific Bulletin of Kherson State University*, 14, 152-157 [in Ukrainian].
6. Kucyn'ska, M.V. (2015) *Analiz sutnosti ta isnujuchykh vydiv kreatyvnoho obliku [The analysis of the nature and existing types of creative accounting]*. *Elektronne naukove vydannja «Global'ni ta nacional'ni problemy ekonomiky» – Electronic scientific publication "Global and national economic problems"*, 3, 895-898 [in Ukrainian].
7. Legenchuk, S.F. (2009) *Kreatyvnyj oblik v nacional'nij systemi buhgalters'kogo obliku [Creative accounting in the national accounting system]*. *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prac'. Teorija ta metodologija buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu – International scientific papers collection. Theory and Methodology of accounting, control and analysis*, 2 (14), 88-101 [in Ukrainian].
8. Met'yus, M.R. & Perera, M.Kh.B. (1999). *Teoriya buhgalters'kogo ucheta [Accounting theory]*. Moskva: «Audit, YunITI» [in Russian].
9. Tkach , V.I. & Shumeyko, M.V. & Tkach, V.S. (2015) *Buhgalterskiy inzhiniring [The accounting engineering]*. *Avtorskoe Mnenie. Diskussii – Authors opinion. Discussions*, 4, 7-15 [in Russian].
10. Amat, O. & Blake, J. & Dowds, J. (1998) [The ethics of creative accounting]. *Universitat Pompeu Fabra. Economics Working Papers*, 349. Retrieved from <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf> [in English].
11. Fridson, M. (2016) [Is Non-GAAP Reporting Hurting Your Portfolio?]. *Forbes*, 11, Retrieved from <https://www.forbes.com/sites/investor/2016/11/28/is-non-gaap-reporting-hurting-your-portfolio/#b3bc92b16c78> [in English].
12. Stangova, N. & Vighova, A. (2016) [Possibilities of creative accounting avoidance in the Slovak Republic]. *Economic Annals-XXI*, 158 (3-4(2)), 97-100 [in English].
13. Stolowy, H. & Breton, G. (2004) [Accounts manipulation: a literature review and proposed conceptual framework]. *Review of Accounting and Finance*, 3 (1), 5-92 [in English].

Одержано 25.02.2017 р.