

**ТЕОРЕТИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ  
ПРЕВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ**

*Організація та ведення бухгалтерського обліку мають базуватися на принципах бухгалтерського обліку, що мають забезпечувати якісну підготовку фінансової звітності. Важливу роль при цьому відіграє принцип превалювання сутності над формою. Проаналізовано головні фактори його становлення і розповсюдження, що пов'язані зі зміною відносин власності. Визначено роль МСФЗ у процесі поширення принципу превалювання сутності над формою в світі та закріплення його на рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку окремих країн, зокрема України. Охарактеризовано причини існуючих методологічних конфліктів, що пов'язані з визнанням доходу, активів та зобов'язань у бухгалтерському обліку. Визначені теоретичні передумови для ідентифікації та подолання існуючих перешкод під час застосування принципу превалювання сутності над формою в практиці господарювання, що дозволять забезпечити якісну підготовку фінансової звітності. Запропоновано використовувати положення теорії прав власності, теорії ренти та агентської теорії для вирішення проблеми відокремлення власника й управлінця.*

**Ключові слова:** принцип превалювання сутності над формою; теорія власності; агентська теорія; критерії визнання доходів та активів.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями.** Бухгалтерський облік представляє собою інформаційну систему з широким діапазоном налаштувань для досягнення конкретних завдань, поставлених перед ним різними заінтересованими особами, користувачами облікової інформації. Для того, щоб ця інформаційна система виконувала завдання, що були на неї покладені, вона має бути належним чином налаштована та організована з урахуванням факторів зовнішнього середовища. Важливу роль у цьому відіграють принципи бухгалтерського обліку, що покликані забезпечити якісну підготовку фінансової звітності, зокрема принцип превалювання сутності над формою.

Одним із головних визначальних факторів розвитку методології бухгалтерського обліку є відносини власності, які поряд з розвитком товарно-грошових відносин завжди були і залишаються головними рушійними силами в розвитку економічних відносин. Тому стан розвитку відносин власності має бути врахований під час розробки пропозиції щодо застосування принципу превалювання сутності над формою.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор.** Проблемі реалізації ідеї превалювання сутності над формою в методології бухгалтерського обліку приділяли увагу С.М. Бичкова, Н.В. Генералова, С.Ф. Голов, М.І. Кутер, С.Ф. Легенчук, Д.В. Луговська, Ю.Н. Молодцова, А.В. Озеран, Є.В. Оломська, Б.Разерфорд, Я.В. Соколов, П.Л. Сук та інші

**Постановка завдання (формулювання мети статті).** Проаналізувати фактори становлення і розповсюдження принципу превалювання сутності над формою та визначити теоретичні передумови реалізації принципу превалювання в практиці господарювання під час визнання доходу, активів та зобов'язань у бухгалтерському обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Сьогодні відсутня єдина думка щодо того, чим є ідея превалювання сутності над формою. Ще менше єдності у відповіді на запитання про реальну її реалізацію, враховуючи той факт, що законодавче її закріплення в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку не дало очікуваних результатів. Можливо, причиною є той факт, що, як зазначає Б.Валуєв, принципи просто були перенесені на практику з одного переведеного в Росії підручника з бухгалтерського обліку в США [1, с. 78]. Однак, вважаємо, що причина глибша і пов'язана з економічними традиціями та станом реалізації основних положень теорії прав власності, теорії ренти та агентської теорії в практиці господарювання.

Превалювання сутності над формою в редакції Концептуальних основ МСФЗ, що були чинні до 2010 року, було представлено в складі якісних характеристик фінансових звітів. Ця ідея розглядалася як одне з фундаментальних положень міжнародних стандартів фінансової звітності. «Відповідно до цього принципу, під час відображення подій і операцій бухгалтер має перш за все керуватися змістом справи, а не її формою» (п. 35 документа «Принципи складання і надання фінансової звітності») сказав Т.С. Осадча, 2015. Ця ідея має правдиво представляти операції та інші події, то необхідно, щоб вони обліковувалися відповідно до їх змісту й економічної реальності, а не лише їх юридичної форми». В

даному документі ідея превалювання сутності над формою представлена як одна зі складових якісної характеристики надійності» [2].

В сучасних умовах відбувається поступове впровадження американського варіанта використання концепції превалювання сутності над формою під час формування конвергованої концептуальної основи обліку, за яким її існування не заперечується, однак в той самий час не існує потреби її виокремлювати. Обраний підхід передбачає розуміння превалювання сутності над формою як невід'ємної складової справедливого представлення фінансової звітності [7, с. 127].

Тобто попри те, що нова редакція цього документа не класифікує відповідне правило як базовий принцип, його дотримання є обов'язковим під час визначення активів, зобов'язань або власного капіталу. Оцінюючи їх, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їх юридичну форму.

Так, згідно з п. 4.12 Концептуальних основ фінансової звітності: «Багато активів (наприклад, дебіторська заборгованість і нерухомість) пов'язано з юридичними правами, враховуючи право власності. Під час визначення існування активу право власності не є істотним; таким чином, наприклад, орендоване майно є активом, якщо суб'єкт господарювання контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Незважаючи на те, що здатність суб'єкта господарювання контролювати вигоди, як правило, визначається юридичними правами, стаття може, однак, відповідати визначенню активів, навіть коли юридичного контролю немає. Наприклад, ноу-хау, що одержане у процесі розробки, може відповідати визначенню активу, якщо суб'єкт господарювання, зберігаючи його в таємниці, контролює вигоди, які сподівається одержати від нього». Аналогічний підхід слід застосовувати під час визнання того чи іншого елемента фінансової звітності [4].

В четвертому ж розділі, в параграфі 40.6 йдеться про те, що до уваги має братися економічна сутність угод, а не лише їх правова форма.

На сьогодні ідея превалювання сутності над формою, що обумовлено існуванням даної характеристики в МСФЗ, використовується як окремий принцип у бухгалтерському законодавстві багатьох країн (Азербайджан, Білорусь, Вірменія, Киргизія, Китай, Російська Федерація, Польща, Україна, Угорщина та ін.) [7, с. 127]. Посилаючись на Звіт про досвід застосування МСФЗ, Н.В. Генералова зазначає, що цей принцип зафіксований у національному законодавстві й Молдови [2].

В системі нормативного регулювання України існує його аналог. Превалювання сутності над формою як принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності закріплений ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Як принцип підготовки фінансової звітності він закріплений П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Хоча вплив МСФЗ обумовив широке поширення принципу превалювання сутності над формою в світі, однак залежно від економічних умов розвитку країни іноді виникають проблеми з його використанням [7, с. 127]. Однак причини цих проблем залишаються нерозкритими, що робить дуже складним процес реалізації існуючих пропозицій щодо його впровадження в практику, в тому числі, під час ведення бухгалтерського обліку. Згадуються лише відмінності у системі права.

Концепція превалювання сутності над формою, наприклад, на відміну від концепції консерватизму (обачності), не є іманентною характеристикою бухгалтерських національних доктрин, а відрізняється залежно від особливостей побудови національних систем бухгалтерського обліку. Зокрема, від підходу до їх регулювання – правило- чи принципо-орієнтованого. Також значно впливає на застосування принципу в зарубіжних країнах система права, що застосовується [7, с. 128].

В основі взаємозв'язку «форма–економічна сутність» лежать дві протилежні концепції капіталу: майнова (фізична) і ресурсна (фінансова), а також конфлікт між двома основними бухгалтерськими моделями: англо-американською та континентально-європейською [9, с. 55].

В Україні дослідженню цієї проблеми присвячені роботи С.Ф. Голова [3], О.М. Петрука [10], однак відповідь, що дозволить подолати перепони на шляху втілення в життя принципу превалювання сутності над формою, слід шукати в економічній площині, а не лише в правовій. Хоча в даному випадку вони суттєво переплітаються.

Проблема полягає у відмінностях рівнів розвитку відносин власності в тій чи іншій економічній системі, що зумовлені як об'єктивними чинниками історичного розвитку, так і фактором реалізації положень теорії прав власності під час організації та регламентації господарських відносин, а також під час фахової підготовки бухгалтерів.

Загострення цієї проблематики в ХХ ст. спричинило ряд теоретичних досліджень. Так у другій половині ХХ ст. широкого поширення набула теорія прав власності, що виникла у межах так званого «економічного імперіалізму». «Економічний імперіалізм» – це явище, що характерне для неокласичного аналізу, що полягає у прагненні неокласиків об'єднати всі види наук на базі неокласичного підходу з використанням мікроекономічного інструментарію. Основоположниками теорії прав власності вважаються Р.Коуз та А.Алчіан. У подальшому розробкою цієї теорії займалися І.Барцель, Г.Демсец, Д.Норт та інші.

Теорія прав власності бере свій початок у англосаксонській теорії права, що на відміну від континентальної правової системи допускала роздрібнення права власності та визнавала об'єктами власності не лише матеріальне, але й нематеріальне майно. В основі теорії лежить розуміння права власності як сукупності окремих правомочностей, що називаються «пучок» прав власності. Автором такого розуміння права власності є А.Алчіан. Повний «пучок» прав власності складається з 11 прав (право володіння, право використання, право управління, право на дохід, право суверена, право на безпеку, право на передачу об'єктів власності в спадщину чи за заповітом, право на безстроковість володіння власністю, заборона використання об'єкта власності на шкоду іншим, право на майнову відповідальність, право на зворотний характер власності).

Набір елементів права власності, якими володіє суб'єкт, визначає цінність активів. Процес визначення елементів права власності називається специфікацією прав власності. Р.Коуз так пояснював це явище: «Якщо права на здійснення певних дій можуть бути придбані чи продані, їх врешті-решт набувають ті, хто вище цінує надані ними можливості. У цьому процесі права будуть придбані, розділені і скомбіновані так, аби діяльність, що забезпечується ними, приносила дохід, який має найвищу ринкову цінність» [5, с. 78]. Отже, основне завдання теорії прав власності, оскільки вона сформульована самими західними економістами, полягає в аналізі взаємодії між економічними і правовими системами.

Особливості впливу правових аспектів власності на бухгалтерський облік розглядаються Е.С. Хендріксоном та М.Ф. Ван Бредою в межах правової, або юридичної теорії. «Вона пов'язує бухгалтерську науку з цивільним правом, пояснюючи предмет бухгалтерського обліку як контроль прав і зобов'язань осіб, які беруть участь у господарському процесі. Звідси прибуток – не отримані кошти, а право на їх отримання» [12, с. 6].

Це право вибудовується на методологічній основі, що сформована теорією ренти. «Наука ренти є наукою економічної причинності, що дозволяє прослідкувати продукти до їх джерел», – доводив у своїй відомій праці Дж.Б. Кларк [8, с. 6]. Іншими словами, вирішення проблеми ідентифікації ренти є важливим для вирішення питання розподілу. Про це зазначає Д.А. Ворчестер у своїй статті «Перегляд теорії ренти»: «Багато економістів розглядає ренту як головний напрям теорії розподілу».

Теоретична проблема розподілу в практичній площині звучить як питання контролю за цим процесом. Натомість більшість авторів розглядає її крізь призму проблеми глобалізації, яка, в свою чергу, є окремим випадком проблеми розподілу.

Так М.Т. Щирба і Л.Я. Тринька визначають МСФЗ як «цілісну, постійно вдосконалювану систему обліку та фінансової звітності, що узагальнює принципи і правила фінансових звітів, що виникла у результаті посилення економічної інтеграції країн і спрямована на зближення методології обліку та звітності в різних країнах» [3, с. 32].

Принцип «превалювання сутності над формою» П.Л. Сук пов'язує в першу чергу з глобалізацією економіки, стверджуючи, що він є базовим. «Виділення його відбулося у процесі розвитку ринкових відносин, що знайшли своє відображення у теорії власника, фірми і господарської одиниці. Поглиблення корпоративних відносин відділяє власника бізнесу від управління створеної ним юридичної особи» [11, с. 78].

Аналогічний висновок був зроблений Т.Курченко на основі проаналізованого матеріалу, що викладений у підручнику «Теорія бухгалтерського обліку» Е.С. Хендріксона та М.Ф. Ван Бреди: «Виділення принципу превалювання сутності над формою відбулося у процесі еволюційного розвитку капіталу як основи товарно-грошових відносин, початку і продовження ринкових форм господарювання, що знайшло свій прояв у теорії власника і теорії господарської одиниці (фірми)» [6, с. 78].

Цю думку поділяє й С.Ф. Голов, який у своїй монографії, посилаючись на тезу Я.В. Соколова і В.Я. Соколова [3, с. 32] про те, що МСФЗ створені в інтересах міжнародних корпорацій, щоб полегшити їм складання консолідованої звітності, та інвесторів, щоб полегшити їм переміщення капіталу з однієї країни в іншу, зазначає, що «МСФЗ орієнтовані на існуючих та потенційних інвесторів» [3, с. 32]. Зміст цих інтересів та проблеми, що з ними пов'язані, детально розкриті в підручнику Е.С. Хендріксона та М.Ф. Ван Бреди «Теорія бухгалтерського обліку» [12].

Таким чином, розвиток відносин власності сприяв розширенню кола користувачів бухгалтерської інформації, тобто зацікавлених осіб, які отримали можливість формувати мету та завдання перед бухгалтерським обліком. У першу чергу, це стосується інвесторів, які діяли прямо або через посередників на фондових ринках. Це призводило до виникнення різних методологічних конфліктів, в першу чергу, пов'язаних із визнанням доходу, активів та зобов'язань.

В основі цього конфлікту лежить практична проблема відокремлення власника і управлінця. Вона є об'єктом вивчення представників агентської теорії. «Позитивна» теорія відносин між агентами звертається до проблеми «відокремлення власності та контролю», яку сформулювали У.Берлі та Г.Мінз ще у 30-х роках ХХ ст. Серед провідних представників цієї концепції – У.Мекленг, М.Дженсен, Ю.Фама. У центрі її уваги є питання: які заходи необхідні, щоб поведінка агентів (найманих менеджерів) найменше відхилялася від інтересів принципалів (власників)?» [13, с. 531–532].

У своїй роботі «Сучасна корпорація і приватна власність», що вийшла в світ у 1932 році, А.Берле та Дж.Мінз ідентифікують фірму як складне економічне утворення, якому притаманна велика мета, що пов'язано з ускладненням становища суб'єктів власності, а отже, можливістю виникнення конфліктів у межах фірми. Їх вирішення, окрім іншого, було пов'язане із застосуванням методів бухгалтерського обліку. «Облік відіграє значну роль ... у створенні безпеки на ринку. Для банкірів є загальноприйнятим покладатися на бухгалтерські звіти, а цілісність бухгалтерського обліку та розумність його методу є найкращою гарантією безпеки публічним інвесторам і ринку в цілому» [14, с. 334].

**Висновки та перспективи подальших розвідок.** Вирішення проблем, що пов'язані з якісними характеристиками облікової інформації, залежить від реалізації принципів бухгалтерського обліку, зокрема принципу превалювання сутності над формою, який базується на положеннях і висновках агентської теорії та теорії ренти.

Практичні проблеми відносин власності, а також теоретичні напрацювання, спрямовані на їх вирішення, що ґрунтуються на методологічній основі агентської теорії та теорії ренти, стали одними з головних факторів становлення і розповсюдження принципу превалювання сутності над формою. Закріплення цього принципу на рівні законодавства окремих країн стало можливим завдяки появі «Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» (IAS), які в 2001 році були перейменовані на «Міжнародні стандарти фінансової звітності» (IFRS).

Враховуючи той факт, що рента належить до всіх факторів виробництва, теоретичні дослідження в цій області мають розглядатися як основа для досліджень у сфері розвитку бухгалтерського обліку, зокрема, що стосується принципів та критеріїв визнання доходів та активів.

Напрацювання представників агентської теорії слід використовувати для ідентифікації та подолання перешкод під час застосування принципу превалювання сутності над формою в практиці господарювання. Одним із напрямів подолання цих перешкод є підготовка фахівців з новим економічним мисленням.

Погоджуємося із висновком І.А. Юхименко-Назарук [14, с. 335] про необхідність використання положень агентської теорії для удосконалення теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку. Однак сфера її застосування не має обмежуватися проблемою асиметрії інформації і пов'язаних з нею трансакційних витрат, але й враховувати проблему реалізації принципів бухгалтерського обліку, зокрема принципу превалювання сутності над формою.

#### Список використаної літератури:

1. *Валуев Б.И.* О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целостной системы управления / *Б.И. Валуев* // *Економіст*. – 2006. – № 12. – С. 58–63.
2. *Генералова Н.В.* Преобладание сущности над формой / *Н.В. Генералова* // *Финансы и бизнес*. – 2011. – № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://finbiz.spb.ru/download/3\\_2011/general.pdf](http://finbiz.spb.ru/download/3_2011/general.pdf).
3. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / *С.Ф. Голов*. – К. : Центр навч. л-ри, 2007. – 522 с.
4. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=408095&cat\\_id=408093&ctime=1423500775962](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962).
5. *Коуз Р.* Фирма, рынок и право / *Р.Коуз* ; пер. с англ. *Б.Пинскера*. – М. : «Дело ЛТД» при участии изд-ва «Catalaxu». – 1993. – 192 с.
6. *Кучеренко Т.* Принцип превалювання змісту над формою у фінансовій звітності / *Т.Кучеренко* // *Вісник КНТЕУ*. – 2010. – № 2. – С. 103–113.
7. *Легенчук С.Ф.* Принцип превалювання сутності над формою: історія виникнення та місце в сучасній бухгалтерській доктрині / *С.Ф. Легенчук* // *Вісник ЖДТУ*. – 2011. – № 2 (56). – С. 126–128.
8. *Мальшев Б.С.* Общая теория ренты / *Б.С. Мальшев*. – Томск : ФЖТГУ, 2012. – 196 с.
9. *Озеран А.В.* Превалювання сутності над формою – фундамент довіри до фінансової інформації? / *А.В. Озеран* // *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. – 2012. – Вип. 2. – С. 51–57 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp\\_2012\\_2\\_10.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esprstp_2012_2_10.pdf).
10. *Петрук О.М.* Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика : монографія / *О.М. Петрук*. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 152 с.
11. *Сук П.Л.* Принципи бухгалтерського обліку / *П.Л. Сук* // *Науковий вісник НУБіП України*. – 2011. – № 168 (1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://elibrary.nubip.edu.ua/13248/1/11slp.pdf>.

12. *Хендриксон Э.С.* Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксон, М.Ф. Ван Бреда ; пер с англ. ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
13. *Чухно А.А.* Сучасні економічні теорії : підручник / А.А. Чухно, П.І. Юхименко, П.М. Леоненко ; за ред. А.А. Чухна. – К. : Знання, 2007. – 878 с.
14. *Юхименко-Назарук І.А.* Деякі питання розвитку бухгалтерського обліку на основі положень агентської теорії / І.А. Юхименко-Назарук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (28). – С. 333–342.

ОСАДЧА Тетяна Станіславівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– методологія бухгалтерського обліку та аналізу рентних відносин в умовах трансформації інституту власності.

E-mail: tetianastadosadcha@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 06.04.2015.