

## ПРИНЦИП ПРЕВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ: ІСТОРІЯ ВИНИКНЕННЯ ТА МІСЦЕ В СУЧАСНІЙ БУХГАЛТЕРСЬКІЙ ДОКТРИНІ

*Досліджено особливості історичного розвитку принципу превалювання сутності над формою.*

*Визначено місце принципу превалювання сутності над формою в сучасній бухгалтерській доктрині*

**Постановка проблеми.** Перехідний період в розвитку бухгалтерського обліку в Україні зумовлює необхідність удосконалення його теоретичних основ, які мають відповідати умовам розвитку економіки. Однією із таких складових загальної теорії бухгалтерського обліку є його принципи, щодо яких виникає необхідність тестування на відповідність та доцільність використання в умовах цивілізаційної трансформації суспільства.

Тому на сьогодні актуальним є встановлення сутності принципу превалювання сутності над формою та принципу послідовності, особливостей їх застосування по відношенню до об'єктів обліку та перевірка доцільності використання в умовах розвитку постіндустріальної економіки. Зокрема, потребує з'ясування питання доцільності застосування вищенаведених принципів до об'єктів постіндустріальної економіки.

Ускладнення економічних явищ, набуття ними все більш різноманітних форм, з позиції бухгалтерського обліку<sup>1</sup>, вимагають від нього необхідності відображення таких операцій та подій, які б наблизили облікову інформацію до об'єктивних економічних фактів базуючись не лише на основі юридичній формі, а відображаючи економічну сутність відносин.

### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Використанню принципу превалювання сутності над формою в бухгалтерському обліку присвячували увагу С.М. Бичкова, С.Ф. Голов, М.І. Кутер, Д.В. Лугоська, Ю.Н. Молодцова, Є.В. Оломська, А.В. Рабошук, Б. Разерфорд, Я.В. Соколов та інші.

**Мета дослідження.** Проведення аналізу історичного розвитку та встановлення місця принципу превалювання сутності над формою в бухгалтерському обліку.

**Наукові результати.** Історія виникнення концепції превалювання сутності над формою та її застосування при розробці принципів бухгалтерського обліку. Аналіз літератури з бухгалтерського обліку дозволив встановити, що концепція превалювання сутності над формою не має таких глибоких традицій застосування в обліковій сфері, як інші бухгалтерські принципи, наприклад, консерватизм. Принцип превалювання сутності над формою не використовувався ні в працях піонерів теорії подвійного бухгалтерського обліку (Л. Пачолі, В. Котруллі), ні в дослідженнях англо-американських дослідників кінця XIX – початку XX ст.

Підтвердженням цієї тези також можуть бути результати аналізу принципів обліку, що виділялись представниками англо-американської школи, проведений проф. Я.В. Соколовим [3, с. 392]. Із виділених автором 24-х принципів жоден ні за сутністю, ні за назвою не підходить в якості принципу превалювання сутності над формою. Також дана концепція не наводиться в Четвертій Директиві Ради ЄС (78/660/ЄЕС), випущеній у 1978 р., де розкриваються інші принципи бухгалтерського обліку. Існування такої ситуації обґрунтовується особливостями формування та історичного розвитку концепції превалювання сутності над формою.

Як зазначає проф. Дж.Р. Едвардс [9, с. 214] концепція превалювання сутності над формою виникла наприкінці XIX ст. Вперше вона була фактично сформульована головою апеляційного суду С.Дж. Джесселом. Причиною необхідності формулювання концепції була невідповідність стандартної форми фінансових звітів та рахунків. З цього приводу

С.Дж. Джессел зазначав, що недостатньо щось помістити в певну форму, найбільш важливою є його сутність. Виходячи з цього проф. Дж.Р. Едвардс називає С.Дж. Джессела творцем концепції "сутність над формою", як однієї із фундаментальних концепцій, що традиційно закладаються в основу практики складання фінансової звітності в Великобританії.

Внаслідок цього Комітет Дейві у 1895 р. також відмовився від законодавчого встановлення форми балансу, виходячи з того, що характер бізнесу та специфіка окремих компаній визначила нездатність застосування такої форми на практиці.

Як зазначає італійська дослідниця П. Пальєтті [12, с. 106] Фабіо Беста (голова венеціанської школи) у праці 1922 р. не називаючи самої концепції превалювання сутності над формою, згадував про необхідність її використання. Зокрема, він пише, що "де факто" ситуації повинні розглядатись в бухгалтерському обліку в пошуку вимірювання багатства фірми. Він погоджується, що хоча товари і належать на основі юридичних прав власнику, вони нічого не варті з позиції підприємства, якщо вони ніколи не перебувають у власності де факто. Вартість товарів стосується їх доступності та вільного використання, що завершується їх володінням. Останнє повинно вважатись повним тільки тоді, коли гарантується без будь-якого обмеження в часі.

В США перші згадки про необхідність застосування концепції превалювання сутності над формою можна знайти в Положенні №4 "Основні концепції і принципи фінансової звітності підприємств", виданому у 1970 р. АРВ. До цього часу, не зважаючи на значний рівень теоретизації бухгалтерського обліку в США та існування значної кількості праць з пропозиціями щодо удосконалення принципів та постулатів бухгалтерського обліку (А. Літлтон (1953 р.), М. Муніц (1961 р.), Л. Спацек (1961 р.), Е. Едвардс (1961 р.), Р. Стерлінг (1963 р.), Р. Маттессіч (1965 р.), П. Кіршер (1965 р.), Р. Чемберс (1965 р.), П. Грейді (1965 р.)) концепція превалювання сутності над формою не використовувалась.

Однак як зазначає проф. Е. Хендріксен [4, с. 72], який був одним із членів комісії, яка розробляла вищенаведене Положення, до його складових, зокрема, до основних властивостей, було включено превалювання сутності над формою. Надалі це положення, яким встановлювався поточний статус бухгалтерських принципів, розглядалось дослідниками як основна лінія, відштовхуючись від якої може бути вимірний прогрес бухгалтерського обліку.

Концепція превалювання сутності над формою в міжнародних моделях обліку та в бухгалтерському законодавстві країн світу. Концепцію превалювання сутності над формою не можна назвати надбанням світової бухгалтерської науки, її виникнення можна пов'язати з ім'ям конкретної людини – С.Дж. Джессела, а її поширення – із впливом на розвиток обліку конкретної країни – Великобританії.

Під впливом Великобританії, її визначальною роллю в розвитку англосаксонської моделі обліку<sup>2</sup>, конвенція превалювання сутності над формою була впроваджена у вигляді принципу в одному із нормативних документів в США. Однак її широке визнання відбулось завдяки появі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку<sup>3</sup>, зокрема, після появи у 1975 р. МСФЗ (IAS) 1 "Розкриття облікових

<sup>1</sup> Наприклад, одним із найвідоміших завдань бухгалтерського обліку є збереження майна власника. Проте на сьогодні залишається відкритим питання, як зберегти інтелектуальний капітал власника, який є одним із основних ресурсів, що забезпечує підприємству одержання прибутку в умовах постіндустріальної економіки.

<sup>2</sup> Наприклад, проф. Д. Соломонс, який був головою комітету по розробці Положення № 4 "Основні концепції і принципи фінансової звітності підприємств" (1970 р.), був уродженцем Англії, та до переїзду в США у 1959 р., був з 1955 р. професором з бухгалтерського обліку в університеті Брістоль.

<sup>3</sup> Які мали на той час саме таку назву – International Accounting Standards.

політик”, де в параграфі 4 зазначалось, що концепція превалювання сутності над формою є одним із міркувань, які мають враховуватись при здійсненні вибору управліннями щодо застосування відповідної облікової політики та підготовки фінансової звітності.

Коментуючи процес розробки та удосконалення цього стандарту, К. Камфферман та С. Зефф [6, с. 96] відмічають, що цей стандарт базувався на положеннях, які традиційно склались в англо-американських країнах. Це не задовольняло встановленій структурі французького плану рахунків, в якому був реалізований суто законодавчий (легалістичний) підхід до фінансової звітності. Французький план рахунків переслідував необхідність встановлення однорідності, через що довелося пожертвувати наявністю довільних правил формування звітності. Внаслідок існування такої невідповідності реакцією представників Франції на МСФЗ 1 було висунення вимог щодо необхідності виключення цього принципу.

Іншим прикладом, який відображає історичне походження концепції превалювання сутності над формою з англо-американських країн є порядок обговорення прийняття МСФЗ 18 “Дохід”. Під час розробки визначення доходу, наведеного в стандарті (п. 7), після внесення пропозицій розробників, з'явилась значна кількість позитивних відгуків. І як зазначають, К. Камфферман та С. Зефф [6, с. 133], позитивні відгуки надходили із більшості країн, окрім Австрії та Німеччини, де принцип превалювання сутності над формою не набув широкого використання. Прояв даного принципу полягає в тому, що за визначенням [16, с. 1207] дохід визнається тоді, коли власний капітал зростає в результаті економічних вигод протягом певного періоду, а не в результаті внесків учасників капіталу, які є документально затвердженими.

На сьогодні концепція превалювання сутності над формою фактично відсутня в самих МСФЗ в якості загальної характеристики, наприклад, як безперервність діяльності. Оскільки у зв'язку із заміною у 1997 р. МСФЗ 1 “Розкриття облікових політик” на “Представлення фінансової звітності”, зі складу стандарту концепція була виключена, хоча її можна зустріти в інших міжнародних стандартах, де зазначається про її застосування при обґрунтуванні відповідної норми ведення обліку, наприклад, МСФЗ 17 “Оренда” (п. 21), МСФЗ 17 “Фінансові інструменти: представлення” (п. 18), IAS 27 “Консолідована і окрема фінансова звітність”, зокрема, Рекомендації по впровадженню МСФЗ 27, МСФЗ 28 та МСФЗ 31.

Однак на сьогодні концепція превалювання сутності над формою представлена в Концептуальній основі для підготовки та представлення фінансової звітності (п. 35), розробленій Радою з міжнародних стандартів, та є складовою надійності, як якісної характеристики фінансової звітності. Де зазначається: “якщо інформація повинна правдиво представляти операції та інші події, то необхідно, щоб вони враховувались відповідно до їх сутності та економічної реальності, а не тільки до їх юридичної форми. Сутність операцій та інших подій не завжди відповідає тому, що слідує з їх юридичної чи встановленої форми” [8, с. 27].

На відміну від концептуальної основи МСФЗ в концептуальній основі GAAP US концепція превалювання сутності над формою відсутня. Якщо розглянути процес розробки концептуальної основи GAAP US, то слід відмітити, що в її проекті (Exposure Draft), який був представлений в серпні 1979 р., концепція превалювання сутності над формою була включена. Однак як зазначено в п. 160 SFAC No. 2 [14, с. 35], сутність над формою – це ідея, що має своїх прихильників, однак вона не включена, оскільки це було б зайвим. Якість надійності і, зокрема, репрезентативна достовірність, не залишає місця для бухгалтерських уявлень, що встановлюють підлеглість сутності до форми. Превалювання сутності над формою, в будь-якому випадку, є досить туманним уявленням, що не піддається точному визначенню.

У травні 2008 р. FASB та IASB було випущено документ “Концептуальна основа для фінансової звітності: цілі фінансової звітності та якісні характеристики і обмеження корисності для прийняття рішень інформації фінансової звітності” [8, с. 26], який став першою публікацією двох рад як частини проекту по розробці загальної концептуальної основи

для фінансової звітності. В цьому документі була поставлена проблема необхідності усунення непорозуміння в SFAC № 2 “Цілі фінансової звітності підприємств” та Концептуальній основі IASB стосовно надійності, як якісної характеристики фінансової звітності, зокрема, однієї із її компонентів – превалювання сутності над формою.

У вересні 2010 р. як IASB, так і FASB, опублікували проекти нових концептуальних основ, в яких відбулись однакові (конверговані) зміни стосовно необхідності використання концепції превалювання сутності над формою. Так, в Концептуальній основі для фінансової звітності 2010 IASB [15, с. 60] та в Концептуальній основі 2010 FASB [7, с. 26] зазначається, що превалювання сутності над формою не розглядається окремим компонентом справедливого представлення через свою надлишковість. Справедливе представлення означає, що фінансова інформація відображає превалювання сутності економічного явища, аніж просто відображає його юридичну форму. Представлення юридичної форми, що відрізняється від економічної сутності цього економічного явища, не може завершитись справедливим представленням.

В сучасних умовах відбувається поступове впровадження американського варіанту використання концепції превалювання сутності над формою при формуванні конвергованої концептуальної основи обліку, за яким її існування не заперечується, однак, в той же час, не існує потреби її виокремлювати. Обраний підхід передбачає розуміння превалювання сутності над формою в якості невід'ємної складової справедливого представлення фінансової звітності.

На сьогодні концепція превалювання сутності над формою, що обумовлено існуванням даної характеристики в МСФЗ, використовується в якості окремого принципу в бухгалтерському законодавстві багатьох країн (Азербайджан, Білорусь, Вірменія, Киргизія, Китай, Російська Федерація, Польща, Україна, Угорщина та ін.). Хоча вплив МСФЗ обумовив широке поширення принципу превалювання сутності над формою в світі, однак залежно від економічних умов розвитку країни іноді виникають проблеми із її використанням.

Розглянемо існуючі особливості застосування концепції превалювання сутності над формою в деяких зарубіжних країнах та в Україні.

В Росії використання в обліку принципу превалювання сутності над формою закріплено не лише в бухгалтерському законодавстві. Зокрема, розроблена стратегія економічного росту до 2010 р., яка закріплює необхідність сумісності російських стандартів із МСФЗ, де особлива увага приділяється підходам до складання бухгалтерської звітності, які б забезпечували формування звітної фінансової інформації виходячи із пріоритету<sup>4</sup> економічного змісту фактів господарського життя перед їх формою.

В Польщі застосування принципу превалювання сутності над формою мало певні обмеження, типовим прикладом чого був дозвіл на включення необоротних активів та їх амортизації тільки в бухгалтерських книгах їх реальних власників. Винятком було лише майно колишніх державних компаній, що пройшли приватизацію, для яких дозволялась капіталізація фінансової оренди в балансі. Однак з квітня 1993 р. капіталізація фінансової оренди була дозволена, не дивлячись на те, що право користування активом не перейшло від орендодавця до орендаря [11, с. 650].

Про невідповідність у Франції принципу превалювання сутності над формою французькому бухгалтерському законодавству (це питання виникло вже і на початкових етапах розробки МСФЗ у 1993 р. зазначав проф. А. Бурло [5, с. 98], а у 1995 р. – проф. Ч. Оаро [10, с. 227].

Італійські дослідники проф. С. Самбон та С. Чіара [18, с. 279] відмічають, що італійське середовище бухгалтерського обліку характеризується юридичною спрямованістю. Дослідники констатують, що в Італії форма превалює над сутністю, що обумовлено історією нації, її бухгалтерськими

<sup>4</sup> Російськими та білоруськими дослідниками у назві “принцип превалювання сутності над формою” замість слова “превалювання” використовується слово “пріоритет”.

традиціями, її соціально-економічним контекстом та сприйняттям цим контекстом бухгалтерського ремесла. Однак така ситуація не може оцінюватись як гірша, ніж в інших країнах, оскільки будь-яка спроба оцінювати національну ідентичність бухгалтерського обліку повинна враховувати ті умови та соціальне середовище, в яких він розвивався. В бухгалтерському обліку не існує єдиного "кращого шляху", так само як і категорії "превалювання сутності над формою".

Однією із основних відмінностей між обліком в Чехії та МСФЗ є відсутність в чеській методології якісної характеристики превалювання сутності над формою. За чеськими стандартами [13] угоди та інші події можуть обліковуватись виходячи із їх юридичної форми, а не виходячи із їх відповідності економічній дійсності. З 2002 року в Чеську систему обліку впроваджено концепцію правдивого і справедливого представлення, однак на практиці цей принцип використовується дуже рідко.

Найбільш яскравим прикладом застосування принципу превалювання форми над сутністю є методологія ведення обліку в Білорусі. Як зазначав проф. С.Л. Коротаєв на IX-й Міжнародній науковій конференції "Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін" (Житомир, 14-15 жовтня 2010 р.), в Білорусі з метою забезпечення кращого фінансового стану білоруських підприємств, та підтвердження відсутності фінансової кризи в Білорусі, рішенням вищого керівництва було відмінено амортизацію необоротних активів. Тобто здійснення амортизаційних відрахувань було відкладено на майбутні періоди через те, що країна зможе одержати кредити від міжнародних організацій лише за умови, що білоруські підприємства показуватимуть гарні фінансові результати. Такий приклад відображає повне превалювання юридичної форми над економічною сутністю явищ, що в кінцевому випадку призводить до викривлення бухгалтерської інформації та введення в оману її користувачів.

В Україні концепція превалювання сутності над формою вперше була впроваджена у вигляді принципу превалювання сутності над формою в липні 1999 року в ЗУПБОФЗУ. Хоча деякі інші принципи (послідовність, повнота, нарахування та відповідності доходів і витрат, єдиного грошового вимірника) існували у формі правил ще з 1993 р. після виходу "Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні" № 250.

На сьогоднішній день принцип закріплений в ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1], за яким превалювання сутності над формою означає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Принцип превалювання сутності над формою не виник одночасно з винаходом подвійної бухгалтерії, а є інструментом, який був теоретично обґрунтований внаслідок необхідності забезпечення відповідності теорії бухгалтерського обліку його практиці. Виникнення принципу пов'язане з необхідністю формулювання ad hoc гіпотез для забезпечення стійкості подвійної системи бухгалтерського обліку наприкінці XIX століття в Англії.

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 значний вплив на застосування принципу в зарубіжних країнах здійснює система права, яка застосовується.

Загальною тенденцією побудови міжнародних бухгалтерських доктрин IAS/IFRS та GAAP US, в умовах процесу їх конвергенції, є виключення концепції превалювання сутності над формою зі складу принципів бухгалтерського обліку, однак не повна відмова від її використання, оскільки вона залишається невід'ємною складовою справедливого

представлення фінансової звітності. Існування такої тенденції обумовлює необхідність перегляду складу принципів, затверджених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", зокрема, в частині принципу превалювання сутності над формою.

#### Список використаної літератури:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (із змінами, внесеними згідно із Законом N 3422-IV (3422-15) від 09.02.2006).
2. Лианский М.Е. Анализ перспектив профессионального суждения бухгалтера / М.Е. Лианский // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 18.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
4. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
5. Burlaud A. Commentary on the article by David Alexander 'A European true and fair view' / Alain Burlaud // European accounting review. – 1993. – № 2(1). – P. 95-98.
6. Camfferman K. Financial reporting and global capital markets. A history of the International Accounting Standard Committee, 1973-2000. / Kees Camfferman, Stephen A. Zeff. – New York: Oxford University Press, 2006. – 676 p.
7. Conceptual Framework for Financial Reporting. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. A replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2. FASB. – September 2010. – 32 p.
8. Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information. EXPOSURE DRAFT. Financial Accounting Series. Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation. – 2008, May 29. – NO. 1570-100. – 50 p.
9. Edwards J.R. A history of financial accounting. / J.R. Edwards. Kent: Mackay Chapman plc., 1989. – 326 p.
10. Hoarau Ch. International accounting harmonization. American hegemony or mutual recognition with benchmarks? / Christian Hoarau // The European Accounting Review 1995, – № 4. – P. 217-233.
11. Krzywda D. A theory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland / Danuta Krzywda, Derek Bailey and Marek Schroeder // The European Accounting Review. – 1995. – № 4. – S. 625-657.
12. Paglietti P. Exploring the role of accounting history following the adoption of IFRS in Europe. the case of Italy / Paola Paglietti // Spanish Journal of Accounting History. – 2009. – No. 11. – P. 83-115.
13. Report On The Observance Of Standards And Codes (RosC) Czech Republic Accounting And Auditing. July 17, 2003.
14. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Financial Accounting Standards Board. 2008. – 37 p.
15. The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. International Accounting Standards Board. IFRS Foundation. September 2010. – 66 p.
16. The consolidated text of International Financial Reporting Standards (IFRSs®) including International Accounting Standards (IASs®) and Interpretations together with their accompanying documents as issued at 1 January 2009. – London: International Accounting Standards Board, 2009. – 2786 p.
17. The Role of the American Accounting Association in the Development of Accounting Principles // The Accounting Review. – 1971. – Vol. 46, No. 3. – P. 609-616.
18. Zambon S. Accounting change in Italy Fresh start or Gattopardo's revolution? / Stefano Zambon and Chiara Saccon // European Accounting Review. – 1993. – 2. – P. 245-284.

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри аналізу і статистики Житомирський державний технологічний університет