

**Принцип превалювання сутності над формою та концепція правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення: в пошуках критеріїв демаркації**

*Проведено розмежування між принципом превалювання сутності над формою та концепцією правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення.*

*The substance over form principle and true and fair view / fair presentation concept have been demarcated.*

**Ключові слова :** *критерії демаркації.*

**Вступ.** Розвиток бухгалтерського обліку в Україні шляхом його гармонізації зумовлює необхідність удосконалення його теоретичних основ, які одночасно мають відповідати умовам розвитку економіки. Однією із таких складових загальної теорії бухгалтерського обліку є принцип превалювання сутності над формою, щодо якого виникає необхідність тестування на відповідність та доцільність використання в умовах цивілізаційної трансформації суспільства.

Одночасно із принципом превалювання сутності над формою в бухгалтерському обліку широкого використання набула концепція правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення (true and fair view / fair presentation), яка використовується розробниками доктрин IAS/IFRS та GAAP US. Стосовно їх співвідношення існують різноманітні підходи як на рівні міжнародних бухгалтерських доктрин, так і в поглядах окремих дослідників, що зумовлює існування двозначності в розумінні підходів до розвитку інституту професійного судження, як складової національної системи бухгалтерського обліку.

**Постановка завдання.** Існування вищенаведеної проблеми обумовлює необхідність проведення демаркації між цими двома концепціями з врахуванням тенденцій конвергенції міжнародних бухгалтерських доктрин IAS/IFRS та GAAP US.

---

Легенчук С.Ф., к.е.н., доцент, професор кафедри аналізу і статистики, Житомирський державного технологічний університет.

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

Метою дослідження є проведення розмежування між принципом превалювання сутності над формою та концепцією правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення.

**Результати.** На сьогодні у підходах дослідників відсутня єдність стосовно розуміння співвідношення між принципом превалювання сутності над формою та концепцією правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення. Яскравим прикладом чого є процес розробки IAS/IFRS для малих і середніх підприємств [2]. На зборах учасників з огляду бухгалтерських директив та IAS/IFRS для малих і середніх підприємств одна частина коментаторів погодилась із необхідністю застосування принципу превалювання сутності над формою як фундаментального для забезпечення правдивого і справедливого представлення, а інші – навпаки, виступили проти того, щоб робити ці принципи обов'язковими.

В концептуальній основі IAS/IFRS концепція “правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення” існує відокремлено від основоположних припущень та якісних характеристик фінансової звітності, хоча фізично – по тексту, розміщується у складі останніх, в параграфі 46: фінансові звіти часто характеризують як висвітлення правдивого і справедливого подання або відображення фінансового стану, результатів діяльності та змін у фінансовому стані підприємства [11, с. 83]. Превалювання сутності над формою є однією зі складових надійності, як якісної характеристики фінансової звітності.

Термін “правдивий і справедливий погляд” має витоки з Британського законодавства, де він вперше був впроваджений у 1948 р. в “Акті про компанії”, який, в той же час, все ж таки не включав визначення того, що розумілось під правдивим і справедливим поглядом. Окрім того в подальшому в законодавстві також не було запропоновано дефініції цього терміну.

Можна виокремити два підходи стосовно співвідношення між концепціями превалювання сутності над формою (КПСФ) та концепцією правдивого і справедливого погляду / справедливого представлення (КПСП /СП):

*За першим підходом* – це відмінні концепції. Хоча виходячи із того, що КПСП /СП на думку деяких дослідників [4, с. 138] є основою ідеології IAS/IFRS, на відміну від GAAP US, можна говорити, що перша концепція забезпечує реалізацію другої.

Такий підхід історично виник першим, про що свідчать дослідження проф. Г. Макдональда [10, с. 89]. Він зазначає, що Е. Стемп ввів термін “уникнення стандартів”, під яким він розумів угоди, здійснені таким чином, щоб обійти вимоги деяких стандартів бухгалтерського обліку чи взагалі змінити інформацію, що надається фінансовою звітністю. Цей підхід не передбачав прийняття концепції сутності над формою як твердження стосовно правдивого і справедливого погляду, він використовувався для розуміння того, що звітність була складена на основі загально визнаних характеристик бухгалтерського обліку.

Проведений історичний аналіз розвитку застосування КПСФ також свідчить, що вона виникла незалежно від КПСП / СП, а її основним призначенням було вирішення конкретних завдань – встановлення підстав для відображення в обліку економічної сторони господарських операцій, що не відповідають юридично встановленим положенням.

На сьогодні також існують погляди дослідників стосовно окремого розуміння КПСФ та КПСП / СП. Наприклад, Б. Беннет та М. Бредбері відмічають, що більш принципо-орієнтовані стандарти потребують реалізації професійного судження як на рівні операцій (превалювання сутності над формою), так і на рівні фінансової звітності (правдивий і справедливий погляд) [7, с. 189]. Таким чином автори, розмежовуючи КПСФ та КПСП / СП на двох окремих рівнях, не вважають жодну із концепцій складовою іншої концепції.

Австралійським дослідником Н. Кірком [8, с. 233] було проведено статистичний аналіз поглядів аудиторів, директорів та власників акцій підприємств стосовно розуміння поняття “правдивий і справедливий погляд” у співвідношенні із поняттям “превалювання сутності над формою”. В результаті автором було встановлено, що лише декілька респондентів асоціювали між собою ці поняття. Це свідчить про те, що на рівні користувачів бухгалтерської інформації майже відсутні асоціації між цими двома концепціями, тобто на рівні бухгалтерської практики відсутні приклади, які б дозволяли встановити їх взаємозалежність.

За другим підходом КПСФ є складовою КПСП / СП. Про це зазначають як вітчизняні, так і зарубіжні дослідники. Наприклад, проф. Я.В. Соколов та С.М. Бичкова відмічають, що в нашу практику ввійшла західна концепція “true and fair view” – достовірний і добросовісний погляд. Ця концепція, як вважає більшість наших зарубіжних колег, визначає ідею пріоритету сутності над формою [3, с. 73].

Іспанські дослідники Дж.А. Гонсало, Е. Кастро, Ф. Габас в праці 1985 р. “Актуалізація фундаментальних принципів бухгалтерського обліку” [6, с. 22] інтерпретують концепцію правдивого і справедливого погляду, як вимогу “превалювання сутності над формою”, що підкреслює корисність фінансової інформації для користувачів.

Проф. Д. Александер та проф. К. Ноубс відмічають, що Великобританія внесла “справедливе і правдиве представлення”, що було удосконалено американським “превалюванням сутності над формою” [5, с. 62]. Тобто одна із концепцій забезпечила розвиток іншої. Однак із авторами не можна повністю погодитись, оскільки як показує наведений вище аналіз виникнення КПСФ, ця концепція не має американського походження, а має суто британські корені.

Для вирішення проблеми креативного обліку в Іспанії О. Аамат пропонує сумісно уряду та професійним організаціям розробити концепцію правдивого і справедливого погляду. Одним із факторів необхідності такої розробки є зменшення можливостей креативного обліку внаслідок штучних угод, регулювання обліку повинно заохочувати інтерпретацію правдивого і справедливого погляду як превалювання сутності над формою [6, с. 24]. Тобто автор також бачить нерозривний зв'язок між КПСФ та КПСП / СП, де перша концепція виступає основою розвитку другої.

Проф. Дж. Котарі та Е. Бароне [9, с. 219] також відмічають, що відображення в обліку операцій з фінансової оренди (який є класичним випадком застосування принципу превалювання сутності над формою в бухгалтерському обліку (детальніше див. [1, с. 296])) є прикладом застосування принципу превалювання сутності над формою для відображення правдивого і справедливого погляду в фінансовій звітності

**Висновки.** Аналіз поглядів сучасних вчених-бухгалтерів (Д. Александер, О. Аамат, Е. Бароне, С.М. Бичкова, Ф. Габас, Дж.А. Гонсало, Е. Кастро, Дж. Котарі, Р. Кірк, Р. Ліч, К. Ноубс, Я.В. Соколов) дозволяє встановити, що на сьогодні більшість з них встановлює існування взаємозв'язку між КПСФ та КПСП / СП. Де

безпосередньо КПСП /СП є основною метою або причиною, чого в бухгалтерському обліку використовується КПСФ. Дану логіку також можна простежити і на прикладі міжнародних доктрин IAS/IFRS та GAAP US. Так, в IAS/IFRS виділяється якісна характеристика фінансової звітності другого рівня – превалювання сутності над формою та впроваджена концепція правдивого і справедливого погляду, а в GAAP US відсутня як перша, так і друга концепція.

Останні зміни, що можна побачити в проектах (drafts) концептуальних основ IAS/IFRS та GAAP US, свідчать про обрання другого варіанту, за яким КПСФ є однією із компонентів КПСП / СП. Внаслідок цього в проектах нових конвергованих концептуальних основ превалювання сутності над формою не виділяється в якості окремої якісної характеристики фінансової звітності другого рівня, що на сьогодні передбачено в IAS/IFRS.

### Література

1. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.
2. Протокол собрания участников по обзору бухгалтерских директив и МСФО для малых и средних предприятий (МСП). – Брюссель. – 25 мая 2010 г. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sau.odessa.ua/newsefaa.shtml>
3. Соколов Я.В. О приоритете содержания перед формой: проблемы учета / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 1. – С. 73.
4. Alexander D. A True and Fair View of the Principles / Rules Debate / David Alexander And Eva Jermakowicz // Abacus. – 2006. – Vol. 42, No. 2. – P. 132-164.
5. Alexander D. Financial accounting: an international introduction / David Alexander, Christopher Nobes. – Harlow: “Prentice Hall”, 2007. – 478 p.
6. Amat O. The struggle against creative accounting: is "true and fair view" part of the problem or part of the solution? / Oriol Amat, John Blake and Ester Oliveras // Working Paper. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [www.oriolamat.cat/articleseng.html](http://www.oriolamat.cat/articleseng.html). – P. 1-30.
7. Bennett B. Rules, principles and judgments in standards / Bruce Bennett, Michael Bradbury, Helen Prangnell // Abacus. – 2006. – Vol. 42, No. 2. – P. 189-204.

8. Kirk N. Perceptions of true and fair view / Ngaire Kirk // *Abacus*. – 2006. – Vol. 42, No. 2. – P. 205-235.
9. Kothari J. *Financial accounting: an international approach* / Jagdish Kothari, Elisabetta Barone. – Harlow: Pearson Education, 2006. – 409 p.
10. Macdonald G. *Accounts, accounting and accountability: essays in memory of Peter Bird.* / Graeme Macdonald, Brian A. Rutherford, Peter A. Bird. – London: The institute of chartered accountants of England and Wales, 1989. – 229 p. – P. 81-92.
11. *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.