

# ПРАВОВА ПРИРОДА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇЇ ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

**ВОЛОДИМИР ГОЛОВАЧ,**

канд. юридичних наук,  
голова Правління аудиторської  
фірми «Аналітик»

Стаття присвячена об'єктивним закономірностям правової природи бухгалтерського обліку, які обумовлені тим, що власність і право власності нерозподілені і взаємопов'язані явища, як в реальному житті, так і в бухгалтерському обліку. Показано, що першоджерелом такої концепції є правова рахункова теорія Луки Пачолі, яка в цьому відношенні не отримала належної оцінки, особливо в традиційній пострадянській бухгалтерії.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, правова природа, зміст і форма в обліку.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Більшість бухгалтерів, а тим паче вчених, знають, хто такий Лука Пачолі та описаний ним принцип подвійного запису.

Разом з тим, мало хто звертає увагу на те, що Лука Пачолі з використанням математичного моделювання виклав подвійний запис господарських операцій у вигляді правочинів, а його рахункова теорія цілком справедливо отримала назву правової рахункової теорії. Ця теорія бере свої витоки з римського приватного права.

З часів Луки Пачолі і до наших днів в Італії та в інших європейських країнах нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється цивільними або комерційними кодексами. Внаслідок чого в тій чи іншій мірі забезпечується врахування об'єктивних закономірностей правової природи бухгалтерського обліку.

В пострадянських країнах бухгалтерський облік набув формалізованого значення. Дійшло навіть до того, що сама професія бухгалтера стала другорядною і всіляко витіснялась економістами соціалістичної планової економіки.

Питання правової природи бухгалтерського обліку на теренах колишніх соціалістичних країн почало набувати актуальності з появою ринкової економіки. Натомість, увага вчених до цієї проблематики продовжує залишатися на низькому рівні. Виняток становлять наукові праці професора Сопка В.В. та деяких інших вчених, які певною мірою досліджують цю проблематику. Серед них можливо назвати Бугаєва О.В., Грачову О.Ю., Ковалевича І.М., Орлову О.С., Щербину В.С., та інших.

Наукові дослідження та реалії сьогодення орієнтують на те, що вивчення правової природи бухгалтерського обліку повинно зайняти провідне місце в теорії та практичній діяльності.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання правової природи бухгалтерського обліку продовжує залишатися поза увагою значної частини вчених і практиків. В більшості публікацій визначення предмету бухгалтерського обліку обмежується господарськими засобами, джерелами їх утворення та результатами використання [1, с. 36; 2, с. 27]. Окремі автори досить стисло зазначають, що предметом бухгалтерського обліку є економічні процеси [3, с. 23].

В багатьох навчальних посібниках та підручниках беруть за орієнтир формальне визначення бухгалтерського обліку в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У цьому Законі записано, що бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Дехто намагається уточнювати, що предметом бухгалтерського обліку є господарські явища, процеси і факти, які зумовлюють рух господарських засобів та джерел їх утворення з метою створення інформаційної бази для управління господарською діяльністю підприємств, установ та організацій [4, с. 31; 5, с. 12, 6, с. 11]. Інші, при визначенні предмету бухгалтерського обліку на перше місце ставлять не економічні процеси, а господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерелами утворення та цільовим призначенням [4, с. 15]

Ідентична ситуація склалася і стосовно визначення об'єкту бухгалтерського обліку, зокрема господарських процесів та господарських операцій. Одні

автори вважають, що господарські процеси складаються з окремих господарських операцій. При цьому, господарські операції визначають в якості дії або події, яка зумовлює зміни в структурі активів, зобов'язань та у власному капіталі підприємства [2, с. 126; 7, с. 105; 3, с. 50; 5, с. 25]. Інші автори обмежуються розглядом господарських процесів і залишають осторонь розкриття змісту господарських операцій [4, с.43–45].

Мають місце і досить стислі визначення господарської операції, як конкретного факту господарського життя, оформленого документом [1, с.124]. В таких визначеннях не розглядається правовий зміст господарських фактів в якості юридичних. Хоча юридичний аспект присутній в будь-якій господарській операції.

**Мета статті** полягає у з'ясуванні закономірностей правової природи бухгалтерського обліку та визначенню шляхів його вдосконалення в умовах ринкової економіки та інтеграції в світове співтовариство.

**ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО  
МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

**1. ВЛАСНОСТІ ПОЗА ПРАВОМ НЕ ІСНУЄ**

З наведених вище публікацій вбачається, що господарські засоби, джерела їх утворення та результати використання мають абстрактний характер і абсолютно не враховують реальний економічний зміст суспільних та правових відносин власності. Виходить, що джерела утворення господарських засобів не відомо звідки беруть свої витoki і не мають ніякого відношення до права власності, майнових та договірних зобов'язань стосовно тих чи інших господарських засобів.

В дійсності бухгалтерський облік відображає не майно само по собі у вигляді господарських засобів та пов'язані з ним економічні процеси, а належність майна конкретним власникам та використання права власності шляхом розподілу повноважень щодо володіння, користування і розпорядження майном. У конкретних бухгалтерських операціях і в цілому у бухгалтерському обліку неможливо відділити окремо від права власності господарські засоби у вигляді майна або майнових прав. Як зазначають провідні цивілісти, власність поза єдністю з правом втрачає свій сенс та призначення [8, с. 47]. Майно, яке оформлюється відповідними документами і відобража-

ється в бухгалтерському обліку в обов'язковому порядку має власника з чітко визначеними повноваженнями щодо володіння, користування і розпорядження певним майном. Без права власності та його відображення в конкретних документах бухгалтерський облік втрачає свій сенс.

Всі без винятку бухгалтерські документи фіксують не тільки економічні показники майна, а і його правовий стан. Зокрема, розпорядчі документи містять вказівку повноважної посадової особи на здійснення господарської операції. Виконавчі документи фіксують не що інше як юридичні факти здійснення конкретних господарських операцій щодо володіння, користування і розпорядження майном. Ті самі накладні, акти приймання-передачі, відомості надходження та видачі товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів є первинною формою відображення не тільки економічного, а також правового стану майна.

Правовий зміст в повній мірі притаманний бухгалтерським документам аналітичного та синтетичного обліку. Самі облікові реєстри є носіями спеціального групування і узагальнення господарських операцій, а також юридичних фактів, оформлених відповідними документами аналітичного змісту. Документи синтетичного обліку такі, як головна книга і баланс складаються на підставі реєстрів бухгалтерського обліку і в обов'язковому порядку відображають правовий стан майна. Якщо актив балансу містить в собі економічні показники майна, то пасив балансу характеризує правовий стан майна.

Всупереч наведеним обставинам, значна частина авторів продовжує все-таки тлумачити поняття «пасиву» як праву сторону балансу, покликану відображати джерела формування господарських засобів [1, с. 69–70, 3, с. 63–65; 4, с. 68–72; 2, с. 44–50, 7, с. 99–104]. При визначенні конкретних джерел формування господарських засобів зазначені автори в тій чи іншій мірі ігнорують юридичний зміст господарських операцій та їх правову природу.

Виняток становлять наукові праці професора Сопка В.В., в яких робиться наголос на тому, що предметом бухгалтерського обліку є не тільки майно суб'єкта господарювання і його рух в процесі суспільного виробництва, а й правові відносини, що виникають при цьому між суб'єктами господарювання [10, с. 15–18]. Такий підхід щодо визначення предмету бухгалтерського обліку обґрунтовується тим,

що в основі ринкових відносин лежить теорія двоїстості, згідно з якою кожна величина в бухгалтерському обліку одночасно виражається у двох значеннях: як вартість і як власність. За висновком професора Сопка В.В. цілком логічно у бухгалтерському обліку економічний або виробничий аспект групування засобів та процесів називати активом, а правовий – пасивом. В такому випадку пасив – це вираз права власності на майно відповідної юридичної чи фізичної особи у вигляді її активів [10, с.21].

З такою оцінкою змісту пасиву останнім часом погоджуються інші вчені. З посиланням на Ж.Б. Сейя, Д. Рікардо і навіть К. Маркса вони вважають цілком обґрунтованим використовувати поняття «пасиву» в значенні «капіталу», що відображає право власності. На їх переконання, пасиви – це капітал у формі власності, визначеної як вартість боргових зобов'язань юридичної чи фізичної особи стосовно іншої юридичної чи фізичної особи [5, с.177].

## **2. ПРАВОВА ПРИРОДА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ МАЄ ЗАКОНОМІРНИЙ ХАРАКТЕР**

Правова природа бухгалтерського обліку не є тимчасовим штучним утворенням, а по своїй суті має цілком закономірний характер. Про це наглядно свідчить становлення такого фундаментального принципу бухгалтерського обліку як подвійний запис. Його правова природа бере свої витoki ще з часів римського приватного права, коли продаж товарів почали записували по дебету і кредиту, а облік доходів і витрат мав виключно правове значення. Сам баланс особистого господарства ставив за мету відображення майнового цензу та визначення правосуб'єктності конкретного громадянина щодо його участі в політичному житті держави. В залежності від майнового цензу громадяни ділилися на відповідні класи: патриціїв, плебеїв та інших.

Окрім того, на підставі балансу особистого господарства встановлювали розмір податків. Таким чином, приватна бухгалтерія використовувалась як для приватних, так і для публічних інтересів. Її роль не зводилась до виконання суто економічних завдань щодо підрахунку доходів та витрат, а головним чином ставилось за мету виконання публічної правової функції. Саме публічність бухгалтерського обліку в процесі подальшого розвитку економічних відносин і обумовила всебічне становлення його правового змісту.

## **3. ПРАВОВА РАХУНКОВА ТЕОРІЯ ЛУКИ ПАЧОЛІ**

У подальшому в епоху відродження з появою капіталізму римське приватне право, а разом з ним і бухгалтерський облік, набули свого нового значення. Саме в Італії в XV столітті на теренах колишньої Римської імперії товариш Леонарда да Вінчі математик Лука Пачолі в «Трактаті про рахунки і записи» виклав з позиції права економічний аспект принципу подвійного запису в бухгалтерському обліку. При цьому, Лука Пачолі не тільки узагальнив набутий досвід практичного застосування певних принципів математичного моделювання в бухгалтерському обліку, а також в максимально в доступній формі описав правовий зміст взаємопов'язаних між собою господарських операцій або правочинів. Оскільки провідне значення в Трактаті Луки Пачолі відводилося правовим аспектам бухгалтерського обліку, то його дослідження вважають першоджерелом правової рахункової теорії [9].

Характерною рисою правової рахункової теорії Луки Пачолі була персоніфікація рахунків. Всі рахунки розглядалися як рахункова або правосуб'єктна позиція, що відображала певний майновий стан та конкретні його зміни в аспекті прав і зобов'язань фізичної або юридичної особи. Внаслідок чого всі рахунки вважалися лицьовими або особистими.

У главі 23 «Трактату про рахунки і записи» Лука Пачолі писав: «Уяви собі, що крамниця є особа, яка стає боржником за все те, що їй передаєш, або яким-небудь іншим шляхом на неї витрачаєш. З іншого боку за все, що звідти позичаєш або від неї отримуєш, необхідно вважати її довірительом, точно так, як би за нею значився борг, котрий вона сплачує по частинах». Згідно з цим підходом вважається, що кожна господарська операція тягне за собою заборгованість одного рахунку іншому рахунку. Тому, для відображення кореспонденції рахунків застосовували формулювання: «Рахунок Кредиторів має за рахунком Товарів» а в скороченому вигляді: «Рахунок Товарів – рахунку Кредиторів», «Рахунок Кредиторів – за рахунком Товарів».

Таким чином, принцип подвійного запису було сформовано внаслідок необхідності одночасного відображення в бухгалтерському обліку кількісних показників майна і юридичних зобов'язань стосовно такого майна. Сам закон подвійності Лука Пачолі розглядав саме в аспекті зміни правового стану майна при здійсненні конкретних господарських опера-

цій, які містять в собі одночасно акти отримання і видачі, а також обов'язок отримувача і видавця. Оскільки така зміна правового стану майна відбувається за участі двох суб'єктів, то об'єктивно було сформовано висновок, що логічно робити записи подвійного змісту: на рахунок видавця – в кредит, і на рахунок отримувача – в дебет.

На превеликий жаль в підручниках та навчальних посібниках сучасних авторів принцип подвійного запису розглядають досить схематично [1, с.90; 3, с.91-94, 4 с.97; 5, с.19]. Його сутність в більшості випадків пояснюють відображенням кожної господарської операції двічі, за дебетом одного і за кредитом другого рахунків в одній і тій же сумі, чим об'єктивно обумовлена необхідність подвійного запису господарських операцій залишається поза лаштунками значної частини публікацій.

#### **4. НЕГАТИВНІ НАСЛІДКИ ІГНОРУВАННЯ ПРАВОВОЇ ПРИРОДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Так історично склалося, що в силу різних обставин бухгалтерський облік пішов розвиватися своїм шляхом, а юриспруденція стала проявляти байдужість до математичного моделювання господарських операцій. Складнощі в порозумінні між представниками різних професій призвели до того, що певна частина економістів всіляко намагаються усунути з подвійного запису і бухгалтерського обліку правовий зміст господарських операцій, посилаючись на вдосконалення обліку та його уніфікацію. Зокрема, при розгляді балансу актив визначають як господарські засоби, а пасив іменують їх джерелом. В кінцевому рахунку виявляється, що під абстрактне поняття «джерел» можливо зараховувати все, що заманеться.

Натомість, головним джерелом господарських засобів є право власності, яке знаходить своє відображення в пасиві у вигляді власного капіталу та зобов'язань. Саме тому пасив цілком справедливо розглядати як право власності на активи. Тим паче, що в більшості країн власність визначають терміном «Капітал», який у пасиві відображається в якості «Власного капіталу» і «Чужого капіталу» або «Зобов'язань»

Відсутність належного розуміння правової природи бухгалтерського обліку породжує цілий ряд негативних наслідків, оскільки традиційна пострадянська бухгалтерія не в змозі належним чином виконувати функцію управління підприємствами різних

форм власності в умовах ринкової економіки та їх інтеграції в європейське і світове співтовариство. Існуючий рівень наукового та нормативного забезпечення бухгалтерського обліку не дозволяє не тільки запроваджувати на необхідному рівні міжнародні стандарти фінансової звітності, а й також повноцінно визначити зміст конкретних господарських операцій.

Наявні підручники і навчальні посібники, а разом з ними і теорія бухгалтерського обліку в значній мірі відстають від вимог сьогодення щодо розробки та висвітлення методологічних засад обліку різноманітних видів майнових зобов'язань та господарських операцій у вигляді певних правочинів, які притаманні ринковій економіці. Зокрема, це стосується вексельного обігу, бартеру, комісії, лізингу, консигнації та інших зобов'язань.

На практиці при більш уважному розгляді вексельного обігу, майнових і немайнових зобов'язань та інших правочинів стає цілком очевидним, що всебічно з'ясувати їх зміст, а тим паче розробити методіку їх обліку, неможливо без визначення юридичних аспектів та правової природи конкретних векселів, лізингових, бартерних та інших зобов'язань. Як правило постають питання щодо виникнення та припинення права власності, його трансформації у повноваження володіння, користування і розпорядження майном при передачі цього майна в ході господарських операцій від одного суб'єкта до іншого. В кінцевому рахунку виявляється, що юридичні аспекти і певні правові відносини суттєво впливають на бухгалтерський облік будь-яких господарських операцій або правочинів стосовно майна та зобов'язань з приводу нього. Наявні розбіжності щодо регулювання господарських операцій в цивільному і податковому законодавстві, а також в стандартах бухгалтерського обліку завдають значної шкоди як окремим підприємствам, так і економіці країни. Такі розбіжності в тій чи іншій мірі спонукають до застосування різного роду тінювих схем з метою ухилення від необгрунтованого оподаткування.

За приклад можливо взяти вексельний обіг. Одним із дискусійних є порядок оподаткування податком на додану вартість та податком на прибуток операцій з індосаменту векселів особливо, коли емітентами та векселедавцями виступають різні особи. У першу чергу виникає проблема щодо належної юридичної оцінки векселя з метою визначення чи

належить він до засобів розрахунку, і в якій мірі його слід вважати товаром у вигляді цінного паперу. При цьому, необхідно звернути увагу на те, що вексель сам по собі має подвійну природу: майнову і зобов'язальну, формальну і змістовну.

Згідно Податкового кодексу України оподаткування операцій, у яких оплата за товар здійснюється векселем, залежить від того, хто є векселедавцем: покупець чи третя особа. Якщо векселедавцем був покупець, то операції з видачі ним векселя оподатковуються як операція з борговими зобов'язаннями. При передачі векселя третьою особою оподаткування проводиться як за операції з цінними паперами.

З метою ухилення від оподаткування або їх оптимізації можуть оформлятися не тільки реальні, а також удавані: дружні або бронзові векселі. Дружні векселі не містять ніякої реальної угоди чи зобов'язання і ґрунтуються на підставі взаємної довіри. Досить часто їх використовують для швидкого одержання кредиту в банку через дисконт векселя. Видачу дружнього векселя інколи супроводжують зустрічним векселем. Бронзові векселі містять імена та підписи вигаданих осіб і підпадають під ознаки шахрайства.

Подібного роду питання постають у випадку оцінки акціонерного капіталу. З одного боку – це реальний капітал у вигляді оплати акцій, а з іншого – він є фіктивним капіталом, що обертається на фондовому ринку. Фондовий або фіктивний капітал не містить в собі реального майна і не має фактичної вартості, на відміну від капіталу, що інвестується в різні сфери економіки.

Із наведених прикладів вбачається, що належне оформлення бухгалтерських документів стосовно зазначених господарських операцій в першу чергу потребує кваліфікованої юридичної оцінки правового змісту відповідних господарських операцій. Викладене в тій чи іншій мірі стосується не тільки складних, а також звичайних господарських операцій. Перед тим, як зробити будь-яку проводку, бухгалтеру потрібно оцінити з позиції відповідних нормативно-правових актів первинний документ стосовно конкретної господарської операції, зокрема, кошти в касу можуть надходити з різних джерел, від поставщиків, підрядників, інвесторів, покупців, акціонерів і т.п. В залежності від правового змісту первинних документів щодо надходження коштів буде залежати визна-

чення кредиту рахунку стосовно дебету рахунку 301 «Каса в національній валюті» чи рахунку 302 «Каса в іноземній валюті». Подібні ситуації виникають і стосовно інших бухгалтерських проводок.

#### **5. РИНКОВА ЕКОНОМІКА ВИМАГАЄ НОВИХ ПІДХОДІВ ДО ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА**

Поява із становленням ринкової економіки багатоваріантного відображення економічної дійсності в бухгалтерських документах вимагає нових підходів і до організації професійної діяльності бухгалтера. В першу чергу існує необхідність переходу від обліку згідно інструкцій до обліку згідно принципів. В такому випадку професійне судження бухгалтера повинно зводитися не до механічного засвоєння бухгалтерських проводок, а обов'язково ґрунтуватися на всебічному юридичному аналізі фактів господарського життя. Їх аналіз ні в якому разі не може обмежуватися пошуком в інструкціях Мініфіну конкретної відповіді стосовно порядку оформлення певної господарської операції. Юридичний аналіз в професійному судженні сучасного бухгалтера надає перевагу не формальному підходу, а комплексному вивченню фактів господарського життя на предмет їх відповідності нормативно-правовим актам, наявній судовій практиці, вітчизняному і міжнародному досвіду. Кінцевою метою юридичного аналізу є оцінка впливу майбутньої господарської операції на діяльність підприємства в позитивному і негативному сенсі.

Наведені вище вимоги щодо професійного судження бухгалтера не є чимось абсолютно новим. Відсутність зазначеної проблематики в підручниках та навчальних посібниках вітчизняних авторів не означає, що таким питанням не приділяється увага в окремих наукових публікаціях. [11; 12] Зокрема, при розгляді бухгалтерської справи її важливим об'єктом визначають комплексний юридичний аналіз фактів господарського життя [13, с.173-178].

У значній мірі юридична оцінка правового змісту господарських операцій необхідна для розробки методології бухгалтерського обліку. Останнім часом все більше з'являється наукових досліджень, в яких досить змістовно розглядається правовий зміст різноманітних господарських операцій. Дехто навіть цитує Шарля Пангло з приводу того, що облік – це надбудова, а право – базис. Облік завершує право, але не тотожний йому.

**6. МІСЦЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ПРАВА**

У зв'язку з цим цілком справедливо вчені намагаються з'ясувати місце і роль нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в загальній системі права. З цього приводу висловлюються різні пропозиції. Одні автори вважають, що правове регулювання бухгалтерського обліку є складовою частиною господарського права, а інші зараховують його до цивільного та фінансового права. Деякі вчені наполягають на необхідності утворення окремої галузі – бухгалтерського права [14, с.24]

Пропозиції щодо регулювання бухгалтерського обліку в цивільному, господарському та податковому кодексах є цілком слушними. Тим паче, що в Німеччині, Австрії, Франції та в інших країнах бухгалтерський облік ще з давніх часів регламентується комерційними або цивільними кодексами.

Регламентация бухгалтерського обліку на рівні цивільного, господарського та податкового кодексів буде сприяти усуненню розбіжностей у тлумаченні правового та економічного змісту господарських операцій, а також термінів і понять, які їх характеризують. Такий підхід також дозволить належним чином визначити місце і роль національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як в широкому сенсі, так і стосовно їх співвідношення з цивільним, господарським та податковим кодексами.

Врешті-решт стане зрозумілою різниця в методологічних підходах щодо регламентації бухгалтерського обліку у національних положеннях та міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). Вона полягає в тому, що МСФЗ на відміну від національних положень, не містять конкретних вказівок у вигляді загальнообов'язкових правил поведінки та заборон, а тільки зазначають бажані напрямки вирішення питання. МСФЗ не вимагають, а дають пораду, як відобразити максимально достовірну інформацію у фінансовій звітності. Головне для МСФЗ не визначення конкретного варіанту збору інформації для складання звітності, а способи забезпечення її достовірності.

**7. У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПОВИНЕН  
ДІЯТИ ПРИНЦИП ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА**

У цьому відношенні важливе значення має належне тлумачення такого принципу бухгалтерського обліку як превалювання економічної сутності над юридичною формою. Згідно Закону України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. У навчальних посібниках та підручниках наведеному принципу надають важливого значення і намагаються всіляко його обґрунтувати.

На переконання деяких авторів сама наявність чи відсутність первинних документів або законодавчих актів не завжди є підставою для відображення чи не відображення операцій у бухгалтерському обліку. Інші автори вважають, що сутність операцій та інших подій не завжди адекватна тому, що впливає з їхньої юридичної або встановленої форми. За приклад беруть передавання активу у фінансову оренду, коли право власності не переходить від орендодавця до орендаря, хоча такий актив зараховується на баланс останнього [5, с.15,16,с.47]

Разом з тим, питання фінансової оренди або фінансового лізингу в значній мірі регламентовано нормативно-правовими актами, зокрема Цивільним кодексом України, Законом України «Про фінансовий лізинг», П(С)БО 14 «Оренда», Конвенцією про міжнародний фінансовий лізинг і навіть міжнародним бухгалтерським стандартом IAS 17.

Особлива необхідність протиставляти в таких випадках економічний зміст і юридичну форму відсутня. В кінцевому рахунку існує потреба у належному визначенні економічного і юридичного змісту господарської операції у вигляді фінансового лізингу та її адекватному відображенні в бухгалтерському обліку, щоб економічна і юридична сутність співпали.

Досить часто висновки щодо превалювання економічного змісту над юридичною формою обґрунтують посиланням на Міжнародні стандарти фінансової звітності. Разом з тим, концептуальна основа складання та подання фінансової звітності в останній редакції не містить розширеного тлумачення наведеного принципу. У ній викладено положення рекомендаційного змісту щодо відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій та інших подій відповідно з їх сутністю та економічною реальністю. У зазначеному документі про сутність говориться в широкому аспекті без його категоричного відокремлення від юридичного змісту та форми. При цьому наводиться характерний приклад щодо передачі активів, коли згідно з документами право власності переходить іншій стороні за наявності угод, які

забезпечують подальше використання цим суб'єктом майбутніх економічних вигід такого активу. З наведеного прикладу робиться припущення, що за подібних обставин звітність щодо продажу активу не відображатиме правдиво здійснену операцію.

При більш уважному аналізі цього прикладу необхідно звернути увагу на те, що інша угода, яка забезпечує подальше отримання економічних вигід з активу, теж є юридичним документом. В той же час, в основній угоді щодо передачі активу повинно бути зазначено про наявність інших угод стосовно цього активу. Сам порядок укладання різного роду угод чітко регламентується Цивільним кодексом України. В цьому законодавчому акті також передбачені наслідки недотримання порядку укладання угод. Особливої необхідності визначати переваги сутності над формою не існує. Більш раціональним вбачається вдосконалення методології бухгалтерського обліку та його нормативного регулювання.

Характерно, що останнім часом ставлення до концепції превалювання сутності над формою в бухгалтерському обліку набуло критичного змісту, в першу чергу в європейських країнах, де регулювання обліку здійснюється згідно правил, а не тільки на підставі принципів та судових прецедентів. Останні притаманні англо-американським країнам, представники яких є основними розробниками МСФЗ. Незалежно від цього в новітніх бухгалтерських доктринах концепція превалювання сутності над формою не значиться серед принципів бухгалтерського обліку, а виступає в якості складової підготовки достовірної фінансової звітності.

В реальному житті бухгалтер, аудитор, юрист чи інший фахівець аналізують господарські операції не інакше, як шляхом вибору із багатьох форм саме такої, яка в максимальній мірі відповідає економічному і юридичному змісту. Тому про перевагу змісту логічно вести мову тільки стосовно конкретної форми за наявності їх різноманітності, а не будувати штучні конструкції щодо переваги економічного змісту над юридичною формою, яка також має певний правовий зміст.

Загальноновизнаним у філософії та інших науках є розуміння того, що зміст і форма взаємопов'язані і взаємно обумовлюють один одного, а їх відмінності відносні і не підлягають абсолютизації. Предмет або явище в одній системі відносин може виступати як зміст, а інший – як форма. Ті ж самі економічні відносини або процеси, які зараховують до предмету

бухгалтерського обліку, проявляються у вигляді соціальної форми виробництва. Одночасно економічні відносини мають певний зміст відносин між людьми в процесі виробництва, зумовлених їх взаємними відносинами до засобів виробництва та результатів праці. Такі відносини проявляються в конкретних формах власності, а також у формах правового регулювання розподілу, обміну і споживання та їх відображення в бухгалтерському обліку

Керуючись таким підходом, логічно зробити висновки, що економічний і юридичний зміст завжди пов'язаний з певною формою, а форма наповнена певним змістом. Зміст є визначальним відносно форми. У той же час форма спроможна активно впливати на зміст, визначати його особливості.

Саме тому відсутні будь-які підстави протиставляти економічний зміст і юридичну форму особливо при аналізі конкретних господарських операцій з метою їх відображення в бухгалтерському обліку. Не повинно бути принципу превалювання змісту над формою, рівно як форми над змістом. Форма і зміст в економічному і юридичному аспектах нероздільні. Повинен існувати принцип не пріоритету, а відповідності одне одному.

За приклад можливо взяти баланс. В його активі домінує економічний зміст майнового стану юридичної чи фізичної особи у формі конкретних показників. В пасиві домінує юридичний зміст у формі конкретних юридичних показників. Зокрема, коли не повністю внесений статутний капітал, то в балансі відображають показник, який значиться у відповідних юридичних документах, а не фактичну суму, що отримана в якості реальної економічної вигоди. Підстав щодо превалювання юридичного над економічним чомусь ніхто не вбачає. Теж саме стосується всього акціонерного капіталу і самого обігу акцій в якості цінних паперів, коли в бухгалтерському обліку відображається фіктивний або фондний капітал. Акціонерний капітал в багатьох випадках не містить реального майна і відображається в обліку на підставі належним чином оформлених юридичних документів.

Форма і зміст показників активу і пасиву балансу в економічному і юридичному аспектах взаємопов'язані і нероздільні. Про це свідчить те ж саме балансове рівняння  $A = K + Z$  або  $K = A - Z$ .

На підставі викладеного логічно вести мову не з приводу превалювання економічного змісту над юридичною формою, а про застосування в сфері бухгалтерського обліку, подібно іншим сферам людсь-

кого буття, принципу верховенства права [18; 19]. Означений принцип вимагає, щоб господарські операції за своїм економічним змістом і юридичною формою не тільки узгоджувалися між собою, а також відповідали фундаментальним, природнім правам особистості і власника, не порушували норми суспільної моралі та загально визнані вимоги щодо здійснення підприємницької діяльності.

У такому аспекті право буде виступати в якості змісту, а закон або інший нормативно-правовий акт становитиме його форму.

Якщо належним чином дотримуватися принципу верховенства права при розробці методології бухгалтерського обліку та практичному здійсненні господарських операцій, та їх зміст і форма будуть максимально гармонічними. У випадку виникнення неадекватних розбіжностей між змістом і формою цей принцип відкриває можливість успішного їх вирішення. Саме тому не вбачається необхідності надавати провідного значення цьому принципу в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

### **ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

1. Власність і право власності нероздільні, взаємопов'язані і взаємообумовлені явища як в реальному житті, так і в бухгалтерському обліку. Їх нерозривний зв'язок є аксіомою для методології бухгалтерського обліку.
2. Правова природа об'єктивно притаманна бухгалтерського обліку бере свої витoki з римського приватного права. Її першоджерелом є правова рахункова теорія Луки Пачолі, в якій з використання математичного моделювання викладено подвійний запис господарських операцій або правочинів.
3. Визначення предмету бухгалтерського обліку в підручниках та навчальних посібниках підлягає уточненню. У широкому розумінні предметом бухгалтерського обліку є не тільки майно суб'єкта господарювання і його рух в процесі суспільного виробництва, а й також правові відносини між ними з відповідними повноваженнями власника щодо володіння, користування і розпорядження майном.
4. Господарські операції як об'єкт бухгалтерського обліку доцільно розглядати в аспекті юридичних фактів, які зумовлюють зміни в структурі активів, зобов'язань та у власному капіталі.
5. Актив у балансі – це власність у вигляді майна або господарських засобів. Пасив – це капітал у формі власності, особистої або чужої, власного або чужого капіталу у вигляді зобов'язань.
6. Традиційна пострадянська бухгалтерія внаслідок ігнорування правової природи бухгалтерського обліку неспроможна належним чином виконувати функцію управління підприємствами різних форм власності в умовах ринкової економіки та їх інтеграції в європейське і світове співтовариство.
7. Підручники і навчальні посібники, а разом з ними і теорія бухгалтерського обліку, в значній мірі відстають від вимог сьогодення щодо розробки та висвітлення методологічних засад обліку майнових зобов'язань та господарських операцій у вигляді правочинів, які притаманні ринковій економіці.
8. Професійне судження бухгалтера в обов'язковому порядку повинно включати юридичний аналіз господарських операцій та інших об'єктів бухгалтерського обліку. Принцип превалювання економічного змісту над юридичною формою не може розглядатися в якості фундаментального принципу бухгалтерського обліку, особливо в нормативно орієнтованих системах регулювання бухгалтерського обліку. Наявність цього принципу в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є помилковим.
9. У сфері бухгалтерського обліку, подібного іншим сферам людського буття, повинен застосовуватися принцип верховенства права.
10. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку повинно здійснюватися не окремими законами, а Цивільним та Господарським кодексами.
11. Програми академічної та професійної освіти бухгалтерів і аудиторів потребують суттєвих уточнень та доповнень щодо вивчення правової природи та юридичних аспектів бухгалтерського обліку.
12. Саме такі вимоги щодо сертифікації аудиторів при складанні іспитів містить Директива 2006/43/ЄС Європейського парламенту та ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності.



**ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. *Садовська І.Б.* Бухгалтерський облік: навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Бежидарник, К.Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013 – 688 с.
2. *Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М.* Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 422 с.
3. *Білоусько В.С., Беленкова М.І.* та ін. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. Посібник. Видання 6 – те, доповнене В.С. Білоуська. К., Алгебра – 2010 -402с.
4. *Бачинський В.І., Куцик П.О., Медвідь Л.Г., Понітій Т.В.*: Бухгалтерський облік (загальна теорія); Навч. посіб. – Львів: Магнолія 2006, 2010 – 319 с.
5. *Стельмащук А.М., Смоленюк П.С.*: Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007 – 528с.
6. *Теорія* бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О.І. Васюта – Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Домашевська; За зам. ред. В.Б. Захотан, – 2-ге вид. стереотип, К.: МА-УП, 2003 – 176с.
7. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: Підручник – 6-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2013 – 982с.
8. *Алексеев С.С.* Право собственности. Проблемы теории: монографія / Алексеев С.С. – 3-те изд. перераб. и доп. М.: Норма: ИНФА – М, 2012. – 240с.
9. *Трактат* о сетах и записях / Лука Пачоли – М.: Финансы и статистика – 2001 – 368с.
10. *Сопко В.* Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – 3-те вид. перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000 – 578с.
11. *Николаева С.А.* Профессиональное суждение в системе Нормативного регулирования бухгалтерского учёта / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет – 2000 – №12 – с.4–9.
12. *Сторожук Т.М.* Процес формування професійно-го судження бухгалтера //Облік і фінанси, №4(62) – 2013 – с.75–78
13. *Бычкова С.М., Макарова Н.Н.* Бухгалтерское дело. М.: Эксмо, 2008 – 336с. Швець В.Г. «Теорія бухгалтерського обліку»; Підручник – 3-те вид. перероб. і доп. К.: Знання, 2008 – 535с. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально – практичний посібник. За ред. С.Ф. Голова – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс – Клуб», 2000 – 788с.
14. *Бузаев А.В.* Бухгалтерский учёт имущественных обязательств в системе гражданско-правовых отношений предприятий: теория методология, методики Н Доктор дис. Минск, 2003 – 246с.
15. *Шило В.П., Верховлядова Н.І., Ільїна С.Б.* Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. Навч. практ. посіб. – К.: Кондор, 2011 – 172с.
16. *Бухгалтерський* облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс – клуб», 2000 – 768с.
17. *Майданевич П.Н., Метересова Є.С.* Принцип превалювання сутності над формою. Історія виникнення та місце в сучасній бухгалтерській доктрині // Вісник ЖДТУ, №2 (56). Економічні науки. 2011 – с.126-128.
18. *Козюбра М.І.* Верховенство права і Україна // Право України, № 1-2, 2012. с. 30–63.
19. *Головатий С.П.* Верховенство права: ідея, доктрина, принцип. – Монографія, у 3-х кн. / С. Головатий. – К.: Фенікс. – 2006 – 1634 с.
20. *Закон* України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14
21. *Директива* 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності

Статья посвящена объективным закономерностям правовой природы бухгалтерского учета, которые обусловлены тем, что собственность и право неразрывные и взаимосвязанные явления, как в реальной жизни, так и в бухгалтерском учете. Показано, что первоисточником такой концепции есть правовая счетная теория Луки Пачоли, которая в этом отношении не получила надлежащей оценки, особенно в традиционной постсоветской бухгалтерии.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, правовая природа, содержание и форма в учете.

The article is devoted to the objective rules of law's nature of accounting due to the fact, that property and ownership retained and interconnected phenomenon as in the real life as well as in accounting. It has been shown, that the primary source of this concept is the legal theory of counting Luca Pacioli, which in this regard has not received a proper evaluation, especially in the traditional ex USSR entry bookkeeping.

**Keywords:** accounting, nature of law, content and form of accounting.