

А.В. Озеран, канд. екон. наук, докторант
(ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», Київ)

ПРЕВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ – ФУНДАМЕНТ ДОВІРИ ДО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ?

Розглянуто сутність, історичне підґрунтя та економічний ефект від застосування принципу превалювання сутності над формою як ключового елемента складання фінансової звітності.

Рассмотрены сущность, историческая основа и экономический эффект от применения принципа превалирования сущности над формой как ключевого элемента составления финансовой отчетности.

This paper examines essence, background and economic effect of the prevalence of substance over form as a key element of the financial reporting.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Бухгалтерський облік – динамічна наука, яка знаходиться під істотним впливом змін в оточуючому середовищі. Це не тільки поява нових об'єктів, що потребують обліку та відображення у звітності, але й періодичний перегляд концептуальних підходів.

Основна ідея принципу превалювання сутності над формою полягає у правдивому та об'єктивному відображенні господарських операцій у бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності, що досягається шляхом відстеження реальних економічних наслідків цих операцій.

Сьогодні концепція превалювання сутності над формою використовується як окремий принцип або вимога до бухгалтерської (фінансової) звітності в бухгалтерському законодавстві багатьох пострадянських країн (Азербайджан, Білорусь, Киргизія, Латвія, Російська Федерація, Узбекистан, Україна та ін.), проте вже не зазначається у складі принципів чи якісних характеристик Концептуальними основами фінансової звітності, опублікованими у вересні 2010 року IASB¹ та FASB², через її «надлишковість». У параграфі BC 3.26 Концептуальної основи фінансового звітування США

¹ IASB – International Accounting Standard Board (Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку).

² FASB – Financial Accounting Standard Board (Рада зі стандартів фінансового обліку, США).

пояснюється, що під правдивим (тим, що викликає довіру) поданням мають на увазі, що фінансова інформація відображає зміст економічного явища, а не просто віддзеркалює його юридичну форму. Юридичне тлумачення господарської операції, яке відрізняється від економічної субстанції, не може вважатися правдивим поданням [1].

Постає питання, чи потрібно Україні йти в ногу з Концептуальними основами та виключити цей незрозумілий більшості практикуючих бухгалтерів принцип із вітчизняної правової бази?

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зміст та критерії застосування принципу превалювання сутності над формою досліджували у своїх працях С.М. Бичкова та Я.В. Соколов [2], С.Ф. Голов [3], Т.Є. Кучеренко [4], С.Ф. Легенчук [5; 6], А.В. Рабошук [7] та ін. Проте, зміни що відбуваються в рамках конвергенції облікових систем, відсутність належного досвіду застосування цього принципу у вітчизняній практиці обумовлюють необхідність проведення його більш глибокого аналізу та відповідного теоретичного обґрунтування.

Мета та завдання статті. Метою даної статті є доведення важливості ролі принципу привалювання сутності над формою у процесі формування фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Принцип превалювання сутності над формою не має глибоких традицій застосування в бухгалтерському обліку (перші згадки про нього датуються кінцем ХІХ ст.) та не є надбанням світової облікової науки, однак його можна вважати однією з фундаментальних концепцій, що традиційно закладаються в основу практики складання фінансової звітності країн англо-американської моделі бухгалтерського обліку.

Легенчук С.Ф. зазначає, що виникнення даної концепції можна пов'язати з ім'ям конкретної людини – С.Дж. Джессела, а її поширення – із конкретною країною – Великобританією [5, с. 130]. Унаслідок визначальної ролі Великобританії в розвитку англо-американської моделі обліку, концепція превалювання сутності над формою була впроваджена у вигляді принципу в Положеннях з концепцій фінансового обліку США. Однак її широке визнання відбулось завдяки появі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема, після появи в 1975 р. МСБО 1 «Розкриття облікових політик», де в параграфі 4 зазначалось, що концепція превалювання сутності над формою є одним із міркувань, які мають враховуватись під час вибору управліннями відповідної облікової політики та підготовки фінансової звітності.

На думку Т.С. Кучеренко, виділення принципу превалювання сутності над формою відбулося у процесі еволюційного розвитку капіталу, початку та продовження ринкових форм господарювання, що знайшло свій прояв у теорії власника і теорії господарської одиниці (фірми) [4, с. 103].

У більшості випадків юридична форма та економічний зміст господарських операцій збігаються, оскільки договори складаються з урахуванням економічного ефекту від даної угоди. Однак, коли реальний комерційний ефект не досягнутий через правову форму угоди, операцію в бухгалтерському обліку слід відображати, виходячи з її економічної сутності. Посилання на неможливість відображення в бухгалтерському обліку аспектів господарської діяльності через відсутність правової бази чи первинних документів також є непереконливими.

З іншого боку, на практиці дотримання цього принципу може привести до «неоднозначних та часом складних методологічних ситуацій... різних трактувань в обліку і звітності» [8], оскільки діалектична проблема, яка міститься в цьому принципі, впливає на визначення доходу, активів і зобов'язань та зрештою формування фінансового результату.

Для прикладу застосування принципу превалювання змісту над формою можна навести операції з фінансовою орендою. Передавання активу у фінансову оренду з юридичної точки зору не означає переходу права власності на нього від орендодавця до орендаря. Але орендар має право визнати в себе взятий в оренду актив, оскільки до нього фактично переходять усі вигоди й ризики, пов'язані з використанням цього активу.

Або, припустімо, підприємство зазнає певних фінансових труднощів, тому продає своє устаткування банку й отримує його назад в оренду (так званий продаж із подальшою орендою). Незважаючи на формальну зміну власника, з економічної точки зору контроль над активами залишається у підприємства. Отже, дотримуючись принципу превалювання сутності над формою, продаж активів та подальша їх оренда розглядаються як одна операція.

Суть останньої операції проілюстровано Я.В. Соколовим та С.М. Бичковою на прикладі купівлі Катериною Великою бібліотеки Дідро [2, с. 72]. Російська цариця заплатила гроші, але книги були залишені в довічному користуванні великого філософа. Здійснення цієї операції було викликане необхідністю розкриття платоспроможності учасників господарського процесу. Так, кредитори Дідро вже не могли розпродати головний актив філософа – книги – в рахунок погашення

його боргів, а кредитори Катерини II могли використати ці книги для погашення її боргів тільки після смерті Дідро.

У таблиці наведено кореспонденцію рахунків з обліку даної операції, виходячи із застосування: 1) принципу превалювання форми над сутністю; 2) принципу превалювання сутності над формою.

Таблиця – Кореспонденція рахунків із відображення операцій купівлі Катериною Великою бібліотеки Дідро

Дата операції	Дідро		Катерина Велика	
	Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
На дату сплати коштів	На основі принципу превалювання форми над сутністю			
	а) грошові кошти	Основні засоби	Основні засоби	Грошові кошти
	б) цінності на відповідальному зберіганні (позабалансовий рахунок)			
Після смерті Дідро	Немає записів		Немає записів	
На основі принципу превалювання сутності над формою				
На дату сплати коштів	Грошові кошти	Розрахунки з дебіторами	Розрахунки з кредиторами	Грошові кошти
Після смерті Дідро	Розрахунки з дебіторами	Основні засоби	Основні засоби	Розрахунки з кредиторами
Примітка. Рахунки доходів і витрат випущено умисно, оскільки дана операція не приводила до виникнення фінансового результату				

Наведений приклад демонструє дилему, з якою зустрічаються бухгалтері у практичній роботі:

1) якщо відобразити майно за юридичною належністю, це викривить характер його фактичного використання;

2) якщо відобразити майно за місцем знаходження (експлуатації), це викривить картину власності на нього.

Наслідком цієї діалектичної ідеї є зміна фінансового результату. Так, якщо основні засоби залишаються на балансі власника, він продовжує їх амортизувати, зменшуючи прибуток та одночасно

збільшуючи його за рахунок надходжень орендної плати. Фінансовий результат орендаря зменшується внаслідок орендних платежів. Якщо ж основні засоби відображаються на балансі користувача, то вони будуть амортизуватися в нього. Крім того, слід включити до витрат платежі власнику, у якого ці платежі будуть прибутком.

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.

В основі майнової (фізичної) концепції капіталу вихідним є право власності на відповідні активи, незалежно від їх зв'язку із економічними вигодами. Навіть якщо не очікується, що актив принесе економічні вигоди, але належить на правах власності суб'єкту господарювання, такий актив має бути відображений у балансі такого суб'єкта господарювання.

Відповідно до ресурсної (фінансової) концепції капіталу вихідним є поняття контролю. Під активом мають на увазі майно, що знаходиться під контролем суб'єкта господарювання. Економічні ресурси компанії визначаються не лише балансовими, а й позабалансовими активами, контроль і управління якими відбувається в результаті укладених договорів, угод тощо. «У сучасних умовах господарювання, – пише Т.Є. Кучеренко, – суттєвий вплив на вартість компанії здійснюють не ідентифіковані нематеріальні активи, які не розглядаються як власність компанії, але є постійно використовуваними ресурсами» [4, с. 107].

Порівнюючи англо-американську та континентально-європейську системи обліку, слід наголосити на відмінностях у політичних, економічних та культурних традиціях країн, які використовують ту чи іншу систему.

У країнах з континентально-європейською системою обліку законодавство побудоване на основі римського права, відповідно до якого підготовку та подання фінансової звітності регулюють закони та кодекси [9, с. 59], і саме відповідність нормам та чесність (сумлінність щодо застосування зазначених норм) є визначальними для оцінки достовірності фінансової звітності. Отже, для країн із континентально-європейською системою обліку превалювання сутності над формою не означає надання достовірної інформації [10].

Крім того, фінансування компаній цих країн здійснюється переважно за допомогою кредитів. Оскільки кредитуру важливо мати інформацію не про все майно, яке має у своєму розпорядженні

власник, а тільки про те, яке може стати забезпеченням боргу, вимога ліквідності є пріоритетнішою за вимогу рентабельності.

На противагу, у країнах із англо-американською моделлю законодавство побудоване на основі звичайного права; регулювання бухгалтерського обліку здійснюється на основі принципів і стандартів, які мають загальний характер і не містять чітких регламентів та вказівок щодо відображення тих чи інших операцій. Фінансування підприємства в цих країнах залежить від значної кількості акціонерів, для яких ефективність роботи підприємства є вирішальним показником для прийняття інвестиційних рішень. Ключовим елементом даної системи є превалювання економічної обґрунтованості, що зумовлює правдивість та об'єктивність інформації, наведеної у фінансовій звітності.

Доречно відмітити, що сформована під впливом європейсько-континентальної, зокрема німецької, облікової школи система бухгалтерського обліку в Україні, за словами Ф.Ф. Бутинця [11, с. 27], історично базувалась на таких принципах: 1) переваги правових відносин; 2) орієнтації бухгалтерського обліку на забезпечення макроекономічних показників; 3) контролюючої функції бухгалтера. Тобто застосування принципу превалювання сутності над формою ускладнюється «через облікові традиції, сформовані протягом багатьох років» [7, с. 57].

Однак узятий на МСФЗ курс та їх упровадження у правове й економічне поле України урізноманітніло цільові орієнтири бухгалтерської (фінансової) звітності підприємств. Пріоритетність у взаємозв'язку «сутність – форма» має залежати, на думку проф. С.Ф. Голова, від того, «якою мірою облікова інформація, наведена у звітності, виступає як доказова база у системі правовідносин» [3, с. 7], адже, наприклад, при підготовці податкової звітності превалювання сутності над формою є недоречним.

Висновки. Принцип превалювання сутності над формою посідає ключове місце під час визначення елементів фінансової звітності та формування фінансового результату. Недостатнє усвідомлення вітчизняними фахівцями його логіки, наслідків та зв'язку з вимогою правдивого подання інформації обмежує його застосування у практиці ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання.

Застосування принципу превалювання сутності над формою з метою складання фінансової звітності, на нашу думку, може розглядатися у трьох напрямках:

1) якщо між юридичним та економічним осмисленням операцій та подій існує протиріччя, слід керуватися їх економічною інтерпретацією;

2) у разі відсутності тих чи інших законодавчих (нормативних) вимог операції та події відображають, виходячи з їх сутності та економічних реалій;

3) якщо зміст господарської операції передбачає вибір між декількома обліковими політиками, необхідно обрати ту, яка дозволить надати більш правдиве та об'єктивне уявлення.

Зазначимо, що буде справедливо відносно користувачів пояснювати у примітках до фінансової звітності випадки, коли принцип превалювання змісту над формою не застосовувався через обмеження в законодавстві чи з інших причин.

Список літератури

1. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://www.fasb.org/cs>>.

2. Соколов Я. В. О приоритете содержания над формой: проблемы учета / Я. В. Соколов, С. М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 1. – С. 72–75.

3. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.

4. Кучеренко Т. Принцип превалювання змісту над формою у фінансовій звітності / Т. Кучеренко // Вісник КНТЕУ. – 2010. – № 2. – С. 103–113.

5. Легенчук С. Ф. Модифікація принципів бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С. Ф. Легенчук // Школа професійного бухгалтера. – 2011. – № 1 (119). – С. 23–29.

6. Легенчук С. Ф. Принцип превалювання сутності над формою: історія виникнення та місце в сучасній бухгалтерській доктрині / С. Ф. Легенчук // Вісник Запорозького нац. ун-ту. Економічні науки. – 2011. – № 3 (11). – С. 128–133.

7. Рабошук А. В. Принципи, стандарти та професійне судження бухгалтерського обліку: теоретико-методичний аспект : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Рабошук А. В. – Житомир, 2006. – 214 с.

8. Перечнева И. Содержание первично [Электронный ресурс] / И. Перечнева // Эксперт Урал. – 2012. – № 7 (499). – Режим доступа : <<http://expert.ru/ural/2012/07/soderzhanie-pervichno>>.

9. Озеран А. В. Визначення впливу зовнішнього середовища на систему бухгалтерського обліку та звітності / А. В. Озеран, М. О. Вовк // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики : Х Ювілейна Міжнар. наук. конф. : тези / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомирський держ. технол. ун. – Житомир, 2011. – 200 с.

10. Cuc Lavinia Denisia. The prevalence of substance over form as an attribute of the credibility of accounting information [Електронний ресурс] / Lavinia Denisia Cuc, Petru Norga – Режим доступу : <http://imtuoradea.ro/auo.fimte/files-2007/MIE_files/Cuc%20Lavinia_2.pdf>.

11. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь : монографія / Ф. Ф. Бутинець ; за ред. проф. Б. Б. Бутинця. – Житомир : РУТА, 2007. – 328 с.

Отримано 30.10.2012. ХДУХТ, Харків.

© А.В. Озеран, 2012.