

УДК [141.1+657.01]:339.9

Семенець А. О.

доктор економічних наук, доцент,
Українська інженерно-педагогічна академія, Харків, Україна;
e-mail: 55557777alina@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-2948-6238

Панфілов О. Ю.

доктор філософських наук, професор,
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Харків, Україна;
e-mail: o.yu.panfilov@nlu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0002-8997-0120

Кузькін Є. Ю.

доктор економічних наук, доцент,
Державне агентство автомобільних доріг України, Київ, Україна;
e-mail: kurinna.zv@ukravtodor.gov.ua; ORCID ID: 0000-0002-6790-8238

Кузнецова С. О.

кандидат економічних наук, доцент,
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», Україна;
e-mail: svtlana.kuznetsova@khpi.edu.ua; ORCID ID: 0000-0002-1567-4791

Гладій І. О.

кандидат економічних наук, доцент,
Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету, Україна;
e-mail: ir_rina@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-9845-9706

ДО ПРОБЛЕМИ МЕТОДОЛОГІЧНОЇ НЕКОРЕКТНОСТІ ПРИНЦИПУ ПРЕВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ В СУЧАСНОМУ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЙ МІЖНАРОДНОГО БІЗНЕСУ

Анотація. Проаналізовано історичний процес і фактори, які сприяли становленню та розвитку принципу превалювання сутності над формою у світовій і вітчизняній практиці ведення бухгалтерського обліку, його впливу на ведення бізнесу як в окремих країнах, так і в міжнародному бізнесі. Організація і ведення бухгалтерського обліку базується на сукупності принципів бухгалтерського обліку, які повинні забезпечити якісний облік фактів господарської діяльності і як наслідок перетворення цієї інформації у фінансову звітність, яка служить джерелом інформації для ухвалення управлінських рішень різними категоріями користувачів фінансової та економічної інформації, у тому числі суб'єктами міжнародного бізнесу. Одним із таких принципів виступає принцип превалювання сутності над формою. Досліджено філософську основу формулювання і застосування принципу превалювання сутності над формою. Доведено, що у формулюванні принципу превалювання сутності над формою здійснено поєднання несумісних у діалектичному плані понять. А саме сукупність внутрішніх, стійких і визначальних зв'язків, що відображають основні риси й тенденції розвитку об'єктів і процесів, у цьому разі бухгалтерського обліку і фінансової звітності в господарських операціях превалює над способом існування та вираження змісту, організації та структури бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Таке поєднання діалектично несумісних категорій може призводити до різних інтерпретацій сутності бухгалтерських записів і як наслідок змісту фінансової звітності. Розглянуто випадки застосування і використання принципу превалювання сутності над формою як у нормативних документах, так і у практиці бухгалтерського обліку. Проаналізовано основні переваги і недоліки застосування принципу превалювання сутності над формою в теорії і практиці бухгалтерського обліку під час ведення фінансово-господарської діяльності та міжнародного бізнесу. Дослідження показали, що застосування принципу превалювання сутності над формою підвищує суб'єктивізм в обліку і багато в чому визначається кваліфікацією бухгалтера, який приймає професійне судження, і його морально-етичними якостями. Виявлено основні причини виникнення конфліктних ситуацій у разі застосування принципу

превалювання сутності над формою та запропоновано шляхи подолання наявних протиріч, які виникають у процесі відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку між їхніми юридичним (документальним) оформленням та економічним змістом.

Ключові слова: методологія, принцип, сутність, зміст, форма, бухгалтерський облік, міжнародний бізнес, міжнародні відносини.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 1; бібл.: 25.

Semenets A.

*Doctor of Economics, Associate Professor,
Ukrainian Engineering Pedagogics Academy, Kharkiv, Ukraine;
e-mail: 55557777alina@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-2948-6238*

Panfilov O.

*Doctor of Philosophy, Professor,
Yaroslav Mudryi National Law University, Kharkiv, Ukraine;
e-mail: o.yu.panfilov@nlu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0002-8997-0120*

Kuzkin Ye.

*Doctor of Economics, Associate Professor,
State Road Agency of Ukraine, Kyiv, Ukraine;
e-mail: kurinna.zv@ukravtodor.gov.ua; ORCID ID: 0000-0002-6790-8238*

Kuznetsova S.

*Ph. D. in Economics, Associate Professor,
National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute», Ukraine;
e-mail: svitlana.kuznetsova@khpi.edu.ua; ORCID ID: 0000-0002-1567-4791*

Hladii I.

*Ph. D. in Economics, Associate Professor,
Vinnytsia Institute of Trade and Economics
of Kyiv National University of Trade and Economics, Ukraine;
e-mail: ir_rina@ukr.net; ORCID ID: 0000-0001-9845-9706*

TO THE PROBLEM OF THE METHODOLOGICAL INCORRECTNESS OF THE SUBSTANCE OVER FORM PRINCIPLE IN MODERN ACCOUNTING IN THE INTERNATIONAL BUSINESS CONTEXT

Abstract. The article analyzes the historical process and factors contributing to the formation and development of the substance over form principle in both domestic and global accounting practice, its impact on doing business in specific countries and in international business. The organization and maintenance of accounting is based on a set of accounting principles that should ensure that economic events are properly accounted for and, as a result, converted into financial statements, which serve as a source of information for management decisions by various users of financial and economic information, international entities among them. Among these principles we can name the one of the substance over form. The philosophical basis for defining and applying the substance over form principle has been studied. It is discovered that the definition of the substance over form principle combines dialectically incompatible concepts. Namely, a set of internal, stable and defining links reflecting the main features and development trends of objects and processes (in this case, accounting and financial reporting in business transactions) prevails over the mode of existence and expression of meaning, organization and structure of accounting and financial statements. Such a combination of dialectically incompatible categories may lead to different interpretations of the substance of accounting records and, as a result, of the content of the financial statements. Cases of applying and using the substance over the form principle both in normative documents and in real-life accounting are considered. The main advantages and disadvantages of the application of the substance over form principle in the theory and practice of accounting while performing financial and economic activities and doing international business are analyzed. The research has shown that the application of the substance over form principle increases subjectivity in accounting and is largely determined by the qualifications of the accountant doing professional judgment and their moral and ethical qualities. The main causes of

conflict situations while applying the substance over form principle are identified and ways to overcome the existing contradictions arising in the process of reflecting economic events in accounting between their legal (documentary) design and economic content are suggested.

Keywords: methodology, principle, substance, content, form, accounting, international business, international relations.

JEL Classification B41, M41, F23, F50

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 1; bibl.: 25.

Вступ. Нині відбувається прискорення й ускладнення господарського життя. Господарські суб'єкти постійно зіштовхуються з виникаючими різноманітними викликами. За цих умов особливого значення набуває інформація про господарські та фінансові процеси. Тільки на основі достовірної, об'єктивної, своєчасної та якісної інформації можливе ухвалення правильних, оптимальних управлінських рішень, які можуть позитивно вплинути на фінансово-господарські процеси, що відбуваються на підприємствах і впливають на них, а також на кінцеві результати фінансово-економічної діяльності. Відповідно до цього роль і значення бухгалтерського обліку зростає з кожним кроком розвитку економіки на всіх рівнях управління.

Бухгалтерський облік — основне, а в багатьох ситуаціях є єдине джерело формування фінансової та економічної інформації. Дані бухгалтерського обліку є основою для статистичного, податкового обліку та інших видів економічної інформації. Бухгалтерський облік — джерело формування даних на мікро- і макроекономічному рівнях. Великою мірою цим і пояснюються вимоги до бухгалтерського обліку і проблеми, що виникають під час його реалізації на практиці. Бухгалтерський облік має якомога точніше відобразити всі фінансові та економічні процеси, що відбуваються на підприємстві, які впливають на нього в усьому їхньому різноманітті і з урахуванням усіх нюансів, здебільшого досить суперечливих. Зрозуміло, що бухгалтерський облік розвивається в міру розвитку господарської діяльності та економіки на всіх рівнях з урахуванням тих вимог, які пред'являє до нього реальне економічне середовище.

Система бухгалтерського обліку є найважливішою складовою будь-якої економічної системи на всіх рівнях економіки, починаючи від мікрорівня — конкретних суб'єктів господарювання — «householder», закінчуючи макрорівнем — рівень економіки держав і в цілому світовим господарством, міжнародним бізнесом. Результати діяльності системи бухгалтерського обліку прямо впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання і визначають їхній фінансово-економічний стан, у тому числі й у міжнародному бізнесі. Викривлення, некоректності у фінансовій звітності вирішальним чином можуть вплинути на ухвалені управлінські рішення, у тому числі й на рівні світового господарства, міжнародного бізнесу. На рівні світової економіки результати діяльності системи бухгалтерського обліку, аудиту, міжнародного аудиту можуть спровокувати й навіть прямо впливати на глобальні економічні процеси, кризи. З цього погляду принципи бухгалтерського обліку мають першорядне значення для одержання достовірної, повної, якісної економічної інформації для ухвалення своєчасних, оптимальних управлінських рішень на всіх рівнях економіки.

Аналіз досліджень і постановка завдання. Формування й застосування принципів бухгалтерського обліку взагалі й принципу превалювання сутності над формою зокрема у своїх працях досліджували такі вітчизняні й зарубіжні фахівці, як: Н. В. Генералова [1], Л. Кук, П. Хорга [2], Ф. Д. Лука, Д. Д. Берардіно [3], А. В. Озеран [4], Т. Осадча, С. Бардаш [5], О. В. Рожнова [6], Р. С. Хейс і К. Р. Бейкер [7; 8] та інші.

Проте розвиток бухгалтерського обліку на сучасному етапі, а головне некоректне, на нашу думку, формулювання й розуміння принципу превалювання сутності над формою, що призводить до серйозних проблем у практиці бухгалтерського обліку, брак досвіду застосування цього принципу у вітчизняній теорії й практиці бухгалтерського обліку, зумовили необхідність проведення нашого дослідження, більш глибокого аналізу й відповідного теоретичного обґрунтування наявної проблеми.

Метою дослідження є обґрунтування некоректності формулювання і застосування принципу превалювання сутності над формою в сучасному бухгалтерському обліку та його вплив на функціонування і розвиток міжнародного бізнесу.

Методологія і методи дослідження. Для досягнення визначеної мети дослідження використовувалися такі загальнонаукові методи дослідження: аналіз, синтез, індукція, дедукція, узагальнення. Широко використовувалися системний і компаративний аналіз, діалектичний та інституціональний підходи.

Теоретичною та інформаційною основою дослідження є нормативно-правова база України, наукові праці, матеріали періодичних видань, звіти і матеріали установ та організацій України, ЄС та інших професійних організацій бухгалтерів, аудиторів України та світу.

Результати дослідження. Бухгалтерський облік як наука, як система базується на низці основних, фундаментальних положень, принципах бухгалтерського обліку, що визначають усю подальшу побудову цієї системи.

Принципи бухгалтерського обліку — це фундаментальні положення бухгалтерського обліку як науки і практики, що визначають його предмет, об'єкт і метод на сучасному етапі економічного розвитку, які забезпечують якісні характеристики облікової й звітної інформації, найбільш корисної для всіх категорій користувачів фінансової інформації, що перебувають у діалектичному взаємозв'язку з витратами на її одержання, обробку, аналіз і подання.

Зрозуміло, що з розвитком науково-технічного прогресу, господарського життя, економічних процесів ці фундаментальні положення можуть зазнавати певних змін, удосконалюватися, але вони завжди мають відповідати фундаментальним філософським положенням, економічним реаліям, нормам права і залишатися досить стабільними протягом тривалого періоду життя й господарської діяльності. Саме принципи бухгалтерського обліку визначають усю його теоретичну базу й зумовлюють практику побудови й ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік розвивався в основному під впливом двох досить різних систем, які в науковій літературі отримали назви «англо-американської» і «континентально-європейської». Суть їх полягає в такому.

Континентально-європейська система заснована на майновій (фізичній) концепції капіталу — право власності на відповідні активи, незалежно від економічних вигід і як наслідок неухильне їх відображення в балансі суб'єкта господарювання. У країнах із цією системою обліку право, зазвичай, будується на основі римського права, тому основою для формування фінансової звітності є закони й кодекси. У рамках цієї системи застосування принципу превалювання сутності над формою не є наданням достовірної інформації [2]. При цьому фінансування підприємств у цих країнах значною мірою здійснюється за рахунок кредитування. Кредиторів важливо знати активи підприємства, які можуть стати заставою в забезпеченні кредиту.

Англо-американська система заснована на ресурсній (фінансовій) концепції капіталу — під активами розуміються активи, які перебувають в управлінні й під контролем суб'єкта господарювання і приносять йому економічні вигоди незалежно від права власності. У країнах з англо-американською системою обліку законодавство, зазвичай, будується на основі загального права. У цьому разі регулювання бухгалтерського обліку здійснюється на основі принципів і стандартів загального характеру, що не мають чітких вказівок і правил відображення фактів і явищ фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку. При цьому значна частка фінансування підприємств цих країн відбувається за рахунок акціонерного капіталу, для якого основним, якщо не єдиним, показником є прибуток. У цій системі наріжним є превалювання економічної доцільності над усім іншим, що має знаходити своє відображення у фінансовій звітності.

Саме під впливом англо-американської системи, яка має через низку причин переважний вплив на розвиток бухгалтерського обліку у світі, у тому числі й у континентальній Європі й Україні, і з'явився принцип превалювання сутності над формою. У нашій роботі хотілося більш докладно спинитися на цьому, одному з найважливіших на сучасному етапі, принципів бухгалтерського обліку, який лежить в основі МСФЗ.

Зміст принципу превалювання сутності над формою в нормативних документах наведено в *табл.*

Таблиця

Принцип превалювання сутності над формою в нормативних документах

Нормативний документ	Зміст принципу
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9]	Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах: ... превалювання сутності над формою — операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10]	Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів: ... превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
Податковий кодекс України [11]	... розумна економічна причина (ділова мета) — причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Економічний ефект, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. Для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), якщо: головною ціллю або однією з головних цілей операції та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків; у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб. Опис операцій з придбання робіт (послуг), нематеріальних активів, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів, має містити обґрунтування економічної доцільності (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення контрольованої операції) і наявності ділової мети їх придбання.
МСФЗ для малих і середніх підприємств [12]	Превалювання сутності над формою. Операції та інші події та умови слід обліковувати та відображати згідно з їхньою сутністю, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми. Це підвищує достовірність фінансової звітності.
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [12]	Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була: а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; та б) достовірною, в тому значенні, що фінансова звітність: і) подає достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; в) відображає економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму; г) є нейтральною, тобто вільною від упереджень; г) є об'єктивною; та д) є повною в усіх суттєвих аспектах
МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» [12]	Сутність фінансового інструменту, а не його юридична форма визначає його класифікацію в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Сутність та юридична форма, як правило, узгоджуються, але не завжди. Деякі фінансові інструменти набувають юридичної форми власного капіталу, але за суттю є зобов'язаннями, інші можуть поєднувати характеристики, пов'язані з інструментами власного капіталу, та характеристики, пов'язані з фінансовими зобов'язаннями.
Концептуальна основа фінансової звітності [12]	Фінансова звітність подає економічні явища у словах та числах. Щоб бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати доречні явища, але вона повинна також правдиво подавати сутність явищ, які вона призначена подавати. За багатьох обставин сутність економічного явища та його правова форма є однаковими. Якщо вони не однакові, то надання інформації лише про правову форму не забезпечило б правдивого подання економічного явища.

Поєднання понять «сутність господарських операцій» і «форма юридичної звітності» не є коректним із філософського та методологічного погляду, оскільки вказані категорії не перебувають у діалектичній єдності. Діалектична єдність характеризується тим, що категорії

повинні перебувати в єдності та «боротьбі», їхніх взаємодій. Категорії одночасно припускають та одночасно заперечують одна одну.

Так, сутність — філософська категорія, яка вживається для позначення сукупності внутрішніх, стійких і визначальних зв'язків, що відображають основні риси й тенденції розвитку об'єктів і процесів. Сутність предметів і процесів не лежить на їхній поверхні, вона прихована від нас. Категорія сутність перебуває в діалектичній єдності з категорією «явище». Явище — це філософська категорія, яка вживається для позначення зовнішньої площини предметів і процесів, форми виявлення їхньої сутності [13].

Зміст — це філософська категорія, яка вживається для позначення сукупності усіх складових елементів, властивостей, подій, утворень даного предмета, процесу. Форма — це філософська категорія, яка вживається для позначення способу існування і вираження змісту, його організації та структури [13].

Діалектичний взаємозв'язок сутності та явища знаходить свій прояв у декількох аспектах. По-перше, сутність і явище перебувають у діалектичній єдності, є різними аспектами предметів і процесів. Сутності немає й бути не може без явища, а явище є відображенням сутності — сутність явленнева, явище — суттєве. Прояви сутності можуть поставати й у переверненому варіанті, як видимість. Видимість — це поверхневий, а нерідко й суб'єктивно перевернений образ явища. По-друге, сутність і явище безпосередньо не збігаються. По-третє, сутність глибша за явище, а явище багатше за сутність. Явище охоплює усі аспекти предмета, усю повноту дійсності: суттєве і несуттєве, загальне й одиничне, необхідне і випадкове. Сутність — лише найбільш важливе, стійке, необхідне й закономірне. По-четверте, явище більш мінливе і рухливе, а сутність більш стійка і менш рухлива [13; 14].

Діалектична взаємодія між змістом і формою виявляється в тому, що:

1) зміст і форма перебувають у тісному взаємозв'язку. Ні за яких реальних умов, ніде і ніколи не існує неоформленого змісту і беззмістовної форми. Спроба відокремити форму від змісту, приписати формі самостійне значення веде до формалізму (від *лат.* стосується форми);

2) в єдності змісту і форми головним є зміст. Форма завжди змінюється внаслідок трансформації змісту. Не якась зовнішня сила, а саме зміст формує себе. Так, розвиток науки, відкриття нових законів, об'єктивних істин вимагає й нових відповідних уявлень, формул, теорій, які оформлюють зміст цих нових законів;

3) єдність форми і змісту передбачає відносну самостійність, активну роль форми щодо змісту. Відносна самостійність форми проявляється: а) у відставанні форми від розвитку змісту. Зміст ніколи не залишається на одному рівні. Він змінюється. Форма також не залишається незмінною. Проте порівняно зі змістом вона більш стійка, менш рухлива. Це пояснюється тим, що зміст має власний рух, тоді як форма від нього залежить. Форма, на відміну від змісту, виступає як більш консервативна сторона явища. Вона неминуче відстає від свого змісту; б) у зворотній дії форми на зміст. Ця дія подвійна: форма або сприяє перетворенню змісту, або гальмує його. Звичайно, якщо форма відповідає рухові змісту, вона створює умови для його прискореного розвитку. А якщо виникають суперечності між ними — зміст не може належно розвиватися, йому заважає стара форма. Тож рано чи пізно настає момент урегулювання суперечностей. Відповідно новому змісту створюється нова форма. Таким чином, суперечність між змістом і формою є одним із джерел зміни предметів і явищ, перетворення їх на інші предмети і явища.

Отже, методологічний принцип «превалювання сутності над формою — операції обліковуються відповідно до їхньої сутності, а не лише виходячи з юридичної форми», стверджує, що сукупність внутрішніх, стійких і визначальних зв'язків, що відображають основні риси й тенденції розвитку об'єктів і процесів, у нашому варіанті бухгалтерського обліку та фінансової звітності в господарських операціях, превалює над способом існування та вираження змісту, організації та структури бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Аналіз *табл.* свідчить, що в нормативній частині йдеться про поєднання дещо різних в діалектичному плані понять «економічна сутність господарських операцій» та «юридична форма звітності».

Таким чином, у положеннях про «превалювання сутності над формою», викладених у нормативних документах, здійснено поєднання несумісних у діалектичному плані понять. Якщо говорить про форму обліку, то тоді слід говорити про зміст такої форми, сукупності усіх складових елементів обліку, відображених у формі. Якщо йдеться про сутність обліку, то тоді слід абстрагуватися від конкретного змісту цього процесу, зосередитися на його внутрішніх, стійких і визначальних зв'язках та відносинах. При цьому потрібно характеризувати облік як явище економічного життя, що існує поряд з іншими економічними явищами і відображає тільки один бік економічних відносин.

Проте не слід забувати, що бухгалтерський облік не існує завдяки виключно методові бухгалтерського обліку. Він існує завдяки особам, що використовують і реалізують такий метод [15]. Отже, принципово слід говорити про превалювання змісту над формою, оскільки якщо форма відповідає руху змісту, вона створює умови для його прискореного розвитку. А якщо виникають суперечності між ними — зміст не може належно розвиватися, йому заважає стара форма. Тож рано чи пізно настає момент урегулювання суперечностей. Відповідно новому змісту створюється нова форма. Отже, суперечність між змістом і формою є одним із джерел зміни предметів і явищ, перетворення їх на інші предмети і явища.

Проте в такому разі не буде враховано те, що схожі господарські операції можуть мати абсолютно різний юридичний зміст, що може приводити до різного їх відображення в бухгалтерському обліку і, як наслідок, суттєвого викривлення фактів господарського життя. Однак означені категорії «форма» і «зміст» перебувають у такій діалектичній єдності, що про жодне превалювання однієї над іншою, з погляду філософії, не може йтися. Ці дві категорії однозначно визначають одна одну, під час зміни змісту змінюється форма і навпаки.

У конкретних стандартах містяться вказівки на застосування принципу превалювання сутності над формою в деяких випадках. Такими випадками є: реалізація з подальшим довгостроковим використанням активу (FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland [16]), фінансова оренда (МСФЗ 16 «Оренда» [12]), визнання виручки без відвантаження й реалізація з правом зворотного викупу (FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland [16]), спільні підприємства (МСФЗ 11 «Спільна діяльність» [12]), пов'язані сторони (МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [12]). Варто зазначити, що ці випадки відомі, описані й щодо них дано чіткі рекомендації та вказівки про відображення в бухгалтерському обліку. Отже, введення системного, загального, що поширюється на всю систему бухгалтерського обліку, принципу превалювання сутності над формою для відображення цих випадків не є необхідним і обов'язковим.

Останнім часом якось забувається й відійшло на другий план розуміння того, що бухгалтерський облік є функцією управління на тому об'єкті, на якому він здійснюється, і призначений він, насамперед, для обслуговування процесу управління. Насправді інформацію бухгалтерського обліку й фінансової звітності використовують для своїх цілей різні категорії користувачів, у тому числі й різні групи інвесторів, і саме під їхнім впливом, у даний час значною мірою, і відбувається розвиток теорії й практики бухгалтерського обліку. Розвиток бухгалтерського обліку — природний і об'єктивний процес, але, на нашу думку, він не повинен іти на шкоду головному, а саме — бухгалтерський облік є однією з основних інформаційних баз для процесу управління й ухвалення економічних рішень узагалі. Також хотілося б звернути увагу на ще одну рису, яка також зараз іде на другий план, а саме особливість бухгалтерського обліку в порівнянні з іншими видами обліку.

Бухгалтерський облік є суцільним, безперервним і документально підтвердженим. З цього випливає, що всі факти господарсько-економічної й фінансової діяльності відображаються в бухгалтерському обліку тільки на підставі документів і відповідно до цих документів. У цьому разі документ повинен чітко відображати економічний зміст проведеної

господарської операції. Іншими словами, форма документа повинна відповідати його економічному змісту.

Можна погодитися з думкою Н. В. Генералової [1], що принцип превалювання сутності над формою утвердився в системі бухгалтерського обліку під впливом такої представницької групи користувачів бухгалтерської інформації, як інвестори. Одночасно виникає сумнів, що це «ключова категорія», принаймні в сучасних економічних умовах України та й багатьох інших країн. Твердження про те, що під час введення цього принципу збільшуються порівнянність, інформативність, аналітичні властивості й інші властивості бухгалтерської інформації, на нашу думку, не є безперечним, оскільки в будь-якому разі бухгалтерську інформацію потрібно обробляти, аналізувати для конкретних цілей, яким вона призначається. Більшою мірою на цей процес впливає кваліфікація облікових кадрів.

Принцип превалювання сутності над формою значною мірою деградує значення документального оформлення облікових записів, що приводить до викривлення суті самого бухгалтерського обліку, який побудований на документальній основі й керується правилом «немає документа — немає операції» [9, с. 9].

Під час введення принципу превалювання сутності над формою в основу бухгалтерського обліку важко обійтися без такого елемента, як «професійні судження», адже сам принцип вимагає від бухгалтера висловити таке судження. Це призводить до суб'єктивізму, і саме «професійне судження» цілком залежить від кваліфікації й морально-етичних якостей самого бухгалтера.

Принцип превалювання сутності над формою суттєво впливає на стан податкового обліку (відповідно до Податкового кодексу України) і його взаємозв'язок із бухгалтерським обліком. Зрозуміло, що застосування цього принципу може призводити до суб'єктивізму з боку органів контролю й ухвалення ними рішень, що необґрунтовано обмежують права суб'єктів господарювання.

Ми згодні з певними авторами, що на сьогодні бухгалтерський облік має низку істотних проблем. Так, О. В. Рожнова визначає головними з них: довіру, майбутнє і достовірність [6]. На нашу думку, ключове значення в цьому ряді має достовірність, що визначається як найбільш точне відображення в бухгалтерському обліку господарської діяльності, і як наслідок — фінансово-економічного стану об'єкта обліку. У підґрунті всіх проблем бухгалтерського обліку в сучасних умовах лежить основна — достовірність. На нашу думку, це основна проблема теорії і практики бухгалтерського обліку, яка значною мірою визначає й всі інші. Правильне, чітке, відповідне документальне оформлення фактів і операцій господарської діяльності в бухгалтерському обліку є одним із найважливіших ознак достовірності.

Найважливішою проблемою бухгалтерського обліку на сьогодні є його стандартизація й уніфікація з метою єдиного розуміння й трактування записів і даних бухгалтерського обліку всіма користувачами фінансової звітності. Принцип превалювання сутності над формою допускає можливість різного, неоднозначного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і як наслідок — суттєво різного розуміння цих записів у фінансовій звітності різними категоріями користувачів фінансової інформації. На нашу думку, це суперечить у цілому позитивній сучасній тенденції стандартизації й уніфікації обліку [17].

Аналіз зарубіжних джерел з питання застосування принципу превалювання сутності над формою в бухгалтерському обліку дозволяє зробити висновок про те, що, на відміну від вітчизняної практики і практики деяких інших держав, де цей принцип у цілому приймається [4; 5], хоча й із застереженнями [1], зазначаються його істотні недоліки. Зарубіжні фахівці не настільки єдині. Різка неприйняття принципу превалювання сутності над формою спостерігається в Індонезії і взагалі в ісламському світі [18; 19] як такого, що суперечить ісламським традиціям та ісламським стандартам бухгалтерського обліку. Неоднозначно про цей принцип висловлюються фахівці у сфері обліку і аудиту Італії та інших країн [3; 7; 8; 20—23].

Висновки. Наукова новизна, теоретичне і практичне значення проведених досліджень, на нашу думку, полягають у теоретичному обґрунтуванні некоректного формулювання й застосування принципу превалювання сутності над формою і розробленні рекомендацій, направлених на виправлення становища, що склалося.

Принцип превалювання сутності над формою є некоректним з погляду філософії, з позиції сучасного розуміння найбільш загальних законів побудови й розвитку навколишнього світу, природи і суспільства. Це призводить до серйозних проблем у сучасній теорії бухгалтерського обліку й практиці його застосування, аж до світових економічних криз у сукупності з іншими економічними проблемами. Некоректне трактування філософських законів, у тому числі й застосування принципу превалювання сутності над формою в теперішньому варіанті, загрожує непередбачуваними негативними наслідками для економіки на всіх рівнях у майбутньому.

Дослідження показали, що застосування принципу превалювання сутності над формою підвищує суб'єктивізм в обліку й багато в чому визначається кваліфікацією бухгалтера, що приймає професійне судження, і його морально-етичними якостями. Сьогодні в Україні рівень підготовки й кваліфікації кадрів з різних причин у цілому невисокий, і не дозволяє багатьом з них приймати професійні судження, що відповідають об'єктивним реаліям.

Беручи до уваги економічну ситуацію в Україні, рівень підготовки й кваліфікації бухгалтерських кадрів, процеси, що проходять в економічній, соціальній, правовій сферах, стан фіскальної системи, на нашу думку, замість принципу превалювання сутності над формою, що лежить в основі всієї системи бухгалтерського обліку, актуалізується необхідність чіткого й суворого регулювання бухгалтерського обліку з боку держави.

Чітка відповідність економічного змісту проведеної господарської операції її юридичному (документальному) оформленню є метою й об'єктом контролю з боку системи внутрішнього контролю, а ризики, пов'язані з невідповідністю й можливими наслідками є прерогативою системи внутрішнього аудиту [24; 25].

Необхідні подальші дослідження в напрямі визначення складу й змісту принципів бухгалтерського обліку, спрямовані на підвищення його достовірності, оперативності, прогнозованості з метою підвищення ефективності господарської діяльності, у тому числі міжнародної, і зрештою на підвищення фінансово-економічних результатів суб'єктів господарювання.

Література

1. Генералова Н. В. Преобладание сущности над формой. *Финансы и бизнес*. 2011. № 3. С. 170—184.
2. Cuc L., Horga P. The prevalence of substance over form as an attribute of the credibility of accounting information. *Annals of University of Oradea*. Oradea, 2007. URL : https://imt.uoradea.ro/auo.fmte/files-2007/MIE_files/Cuc%20Lavinia_2.pdf (date of access: 25.03.2021).
3. Luca F. D., Berardino D. D. Evolution of the substance over form principle in the Italian GAAP from a comparative and international perspective. *International Journal of Critical Accounting*. 2017. Vol. 9 (4). P. 312—328.
4. Озеран А. В. Превалювання сутності над формою — фундамент довіри до фінансової інформації? *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2012. Вип. 2 (16). С. 51—57.
5. Osadcha T., Bardash S. Identification of the impact of globalization on the development of accounting methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Vol. 3 (5). P. 343—351. URL : <https://www.researchgate.net/publication/323762515> (date of access: 25.03.2021).
6. Рожнова О. В. Актуальные проблемы финансовой отчетности. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2013. № 3. С. 18—23.
7. Hayes R. S., Baker C. R. Using a folk story to generate discussion about substance over form. *Accounting Education*. 2004. Vol. 13 (2). P. 267—284. URL : <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09639280420001676657> (date of access: 25.03.2021).
8. Baker C. R., Hayes R. S. Reflecting form over substance: the case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*. 2004. Vol. 15 (6—7). P. 767—785. URL : <https://www.researchgate.net/publication/223360436> (date of access: 25.03.2021).
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 04.03.2021).
10. НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. *Закондавство України*. 2013. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 04.03.2021).
11. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13—14, 15—16, 17. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 04.03.2021).
12. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України. URL : <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finsanovoi-zvitnosti> (дата звернення: 04.03.2021).

13. Панфілов О. Ю., Квіткін П. В., Требін М. П. та ін. *Філософія (філософія, релігієзнавство, логіка, етика і естетика) : підручник / за ред. П. В. Квіткіна, О. Ю. Панфілова*. Харків : ХНУПС, 2018. 420 с.
 14. Лойфман И. Я., Ким В. В., Андреев Ю. П. и др. *Категории диалектики (теоретико-методологические проблемы) : цикл лекций / под ред. И. Я. Лойфмана*. Екатеринбург : Изд-во Уральского университета, 2003. 254 с.
 15. Петренко С. Н. Диалектика бухгалтерского учета с позиции социологического подхода. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 3 (33). С. 233—239.
 16. FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland / Financial Reporting Council. 2018. March. URL : [https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-(March-2018).pdf) (date of access: 25.03.2021).
 17. Кузнецова С. О., Семенець А. О., Янковська В. А. Інформаційне середовище інтеграції бухгалтерського обліку у державному секторі економіки. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2013. № 2. С. 49—53. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2013_2_9 (дата звернення: 20.03.2021).
 18. Namour M., Shakil M. H., Akinlaso I. M., Tashia M. Contemporary issues of form and substance: an Islamic law perspective. *ISRA International Journal of Islamic Finance*. 2019. Vol. 11 (1). P. 124—136. URL : <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/IJIF-01-2018-0006/full/html> (date of access: 25.03.2021).
 19. Suprayogi N. The Effect of Substance Over Forms Principle towards Islamic Financial Reporting Quality. 2017. January. URL : <https://www.researchgate.net/publication/327774210> (date of access: 25.03.2021).
 20. Kampanje B. P. Probing Substance Over Legal Form in Financial Statements. 2018. May 16. URL : <https://ssrn.com/abstract=3179834> (date of access: 25.03.2021).
 21. Ramakrishna N. Substance over form. *Bombay Chartered Accountant Journal*. 2018. Vol. 50-A. P. 43—48. URL : <https://www.bcasonline.org/BCAJ%20Golden%20Content%202018-19/Articles/Jul%202018/43%20-%2048%20Article%20substance%20form.pdf> (date of access: 25.03.2021).
 22. Strampelli G. Substance over Form and True and Fair View in Accounting Law — New Guidance from the CJEU. 2020. May 29. URL : <https://www.law.ox.ac.uk/business-law-blog/blog/2020/05/substance-over-form-and-true-and-fair-view-accounting-law-new> (date of access: 25.03.2021).
 23. Tofan M. The Prevalence of Substance Over Form in Taxation Case Law. *Journal of Public Administration, Finance and Law*. 2017. № 3. P. 121—131. URL : http://www.jopaf.com/uploads/special-issue-3-2017/THE_PREVALENCE_OF_SUBSTANCE_OVER_FORM_IN_TAXATION_CASE_LAW.pdf (date of access: 25.03.2021).
 24. Семенець А. О. Вплив принципів внутрішнього аудиту на контрольне середовище: економічні та соціальні наслідки. *Економічний простір*. 2018. № 139. С. 182—198. URL : <http://prostitr.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/381> (дата звернення: 20.03.2021).
 25. Семенець А. О. *Методологія внутрішнього аудиту в системі управління торговельними підприємствами : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09*. Харків, 2019. 42 с.
- Статтю рекомендовано до друку 18.04.2021 © Семенець А. О., Панфілов О. Ю., Кузькін Є. Ю., Кузнецова С. О., Гладій І. О.*

References

1. Generalova, N. V. (2011). Preobladanie sushhnosti nad formoj [Dominance of essence over form]. *Finansy i biznes — Finance and business*, 3, 170—184 [in Russian].
2. Cuc, L., & Horga, P. (2007). The prevalence of substance over form as an attribute of the credibility of accounting information. *Annals of University of Oradea*. Oradea. Retrieved March 25, 2021, from https://imt.uoradea.ro/auo.fmte/files-2007/MIE_files/Cuc%20Lavinia_2.pdf.
3. Luca, F. D., & Berardino, D. D. (2017). Evolution of the substance over form principle in the Italian GAAP from a comparative and international perspective. *International Journal of Critical Accounting*, 9 (4), 312—328.
4. Ozeran, A. V. (2012). Prevaliuvannia sutnosti nad formoiu — fundament doviry do finansovoi informatsii? [The predominance of essence over form — the foundation of confidence in financial information?]. *Ekonomichna stratehiia i perspektivy rozvytku sfery torhivli ta posluh — Economic strategy and prospects for trade and services*, 2 (16), 51—57 [in Ukrainian].
5. Osadcha, T., & Bardash, S. (2017). Identification of the impact of globalization on the development of accounting methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*, 3 (5), 343—351. Retrieved March 25, 2021, from <https://www.researchgate.net/publication/323762515>.
6. Rozhnova, O. V. (2013). Aktual'nye problemy finansovoj otchetnosti [Actual problems of financial reporting]. *Buhgalterskij uchet v izdatel'stve i poligrafii — Accounting in publishing and printing*, 3, 18—23 [in Russian].
7. Hayes, R. S., & Baker, C. R. (2004). Using a folk story to generate discussion about substance over form. *Accounting Education*, 13 (2), 267—284. Retrieved March 25, 2021, from <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09639280420001676657>.
8. Baker, C. R., & Hayes, R. S. (2004). Reflecting form over substance: the case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (6—7), 767—785. Retrieved March 25, 2021, from <https://www.researchgate.net/publication/223360436>.
9. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine of 16.07.1999 № 996-XIV]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy — Information of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 40. Retrieved March 4, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). NP(s)BO 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: nakaz vid 07.02.2013 № 73 [NP(s)BU 1 «General requirements for financial reporting»: order dated 07.02.2013 № 73]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved March 4, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
11. Verkhovna Rada Ukrainy. (2011). Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine of 02.12.2010. № 2755-VI]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy — Information of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 13—14, 15—16, 17. Retrieved March 4, 2021, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
12. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (n. d.). *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti [International Financial Reporting Standards]*. Retrieved March 4, 2021, from <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> [in Ukrainian].

13. Panfilov, O. Yu., Kvitkin, P. V., & Trebin, M. P. (et al.). (2018). *Filosofiiia (filosofiiia, relihiieznavstvo, lohika, etyka i estetyka) [Philosophy (philosophy, religious studies, logic, ethics and aesthetics)]*. P. V. Kvitkin, O. Yu. Panfilov (Eds.). Kharkiv: HNUPS [in Ukrainian].
14. Lofjman, I. Ya., Kim, V. V., & Andreev, Ju. P. (et al.). (2003). *Kategorii dialektiki (teoretiko-metodologicheskie problemy) [Categories of dialectics (theoretical and methodological problems)]*. I. Ya. Lofjman (Ed.). Ekaterinburg: Izd-vo Ural'skogo universiteta [in Russian].
15. Petrenko, S. N. (2015). Dialektika buhgalterskogo ucheta s pozicii sociologicheskogo podhoda [Dialectics of Accounting from the Position of a Sociological Approach]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu — Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, 3 (33), 233—239 [in Russian].
16. Financial Reporting Council. (2018, March). FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland. Retrieved March 25, 2021, from [https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-(March-2018).pdf).
17. Kuznetsova, S. O., Semenets, A. O., & Yankovska, V. A. (2013). Informatsiine seredovishche intehratsii bukhhalterskoho obliku u derzhavnomu sektori ekonomiky [Information environment of accounting integration in the public sector of the economy]. *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo — Foreign trade: economics, finance, law*, 2, 49—53. Retrieved March 20, 2021, from http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2013_2_9 [in Ukrainian].
18. Hamour, M., Shakil, M. H., Akinlaso, I. M., & Tashia, M. (2019). Contemporary issues of form and substance: an Islamic law perspective. *ISRA International Journal of Islamic Finance*, 11 (1), 124—136. Retrieved March 25, 2021, from <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/IJIF-01-2018-0006/full/html>.
19. Suprayogi, N. (2017, January). The Effect of Substance Over Forms Principle towards Islamic Financial Reporting Quality. Retrieved March 25, 2021, from <https://www.researchgate.net/publication/327774210>.
20. Kampanje, B. P. (2018, May 16). Probing Substance Over Legal Form in Financial Statements. Retrieved March 25, 2021, from <https://ssrn.com/abstract=3179834>.
21. Ramakrishna, N. (2018). Substance over form. *Bombay Chartered Accountant Journal*, 50-A, 43—48. Retrieved March 25, 2021, from <https://www.bcasonline.org/BCAJ%20Golden%20Content%202018-19/Articles/Jul%202018/43%20-%2048%20Article%20substance%20form.pdf>.
22. Strampelli, G. (2020, May 29). Substance over Form and True and Fair View in Accounting Law — New Guidance from the CJEU. Retrieved March 25, 2021, from <https://www.law.ox.ac.uk/business-law-blog/blog/2020/05/substance-over-form-and-true-and-fair-view-accounting-law-new>.
23. Tofan, M. (2017). The Prevalence of Substance Over Form in Taxation Case Law. *Journal of Public Administration, Finance and Law*, 3, 121—131. Retrieved March 25, 2021, from http://www.jopaf.com/uploads/special-issue-3-2017/THE_PREVALENCE_OF_SUBSTANCE_OVER_FORM_IN_TAXATION_CASE_LAW.pdf.
24. Semenets, A. O. (2018). Vplyv pryntsyviv vnutrishnoho audytu na kontrolne seredovishche: ekonomichni ta sotsialni naslidky [Influence of internal audit principles on the control environment: economic and social consequences]. *Ekonomichniy prostir — Economic scope*, 139, 182—198. Retrieved from <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/381> [in Ukrainian].
25. Semenets, A. O. (2019). Metodolohiia vnutrishnoho audytu v systemi upravlinnia torhovelnyimi pidpriemstvami [Methodology of internal audit in the management system of trade enterprises]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Kharkiv [in Ukrainian].

The article is recommended for printing 18.04.2021

© Semenets A., Panfilov O., Kuzkin Ye., Kuznetsova S., Hladii I.