

## МІЖНАРДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

### INTERGOVERNMENTAL STANDARDS OF FINANCIAL STATEMENTS: FEATURES OF IMPLEMENTATION IN UKRAINE

Товкун Л.В., к.е.н., доцент,  
доцент кафедри фінансового права

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Стаття представляє аналіз проблемних питань щодо адаптації національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). У ній робиться висновок, що саме складність механізмів взаємодії з інвесторами і кредиторами в різних країнах привела до необхідності розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Перехід України до Міжнародних стандартів фінансової звітності є вимогою часу і зумовлений необхідністю виконання договірних зобов'язань країни щодо подальшої інтеграції її до Європейського Союзу. У процесі розгляду основних світових систем стандартів фінансової звітності, а саме Міжнародних стандартів фінансової звітності і Системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ГААП), автором проаналізовані їхні загальні особливості і висловлена думка про те, що, незважаючи на їхнє зближення, саме Міжнародні стандарти фінансової звітності є системою наднаціональних стандартів, які були розроблені з метою уніфікації підготовки фінансової звітності міжнародними компаніями й іншими користувачами. Окрема увага приділяється аналізу переваг і проблем адаптації Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Серед переваг визначаються: надання більш детальної, прозорої, правдивої і доступної інформації для користувачів; підвищення рівня інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання через можливість їхнього виходу на нові ринки капіталу. До проблем можна віднести: складність практичного застосування стандартів, необхідність перебудови філософії облікового й управлінського персоналу. Під час розгляду структури Міжнародних стандартів фінансової звітності зазначено, що кожний із документів у складі Стандартів має своє значення, але, виходячи з того, що він є елементом системи, його застосування окремо від інших складників неможливе. За результатами дослідження зроблено висновок, що успішна адаптація Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні має відповідати загальноекономічним пріоритетам розвитку країни і можлива лише за умови виважених дій державних органів законодавчої і виконавчої влади, міжнародної співпраці в рамках спеціалізованих професійних організацій із питань опрацювання Міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Ключові слова:** гармонізація системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, адаптація національного законодавства до МСФЗ, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ГААП), директиви ЄС, міжнародні інвестиції, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, користувачі фінансової звітності, Концептуальна основа МСФЗ, система МСФЗ.

The article presents an analysis of problematic issues concerning the adaptation of the national accounting and financial reporting system in Ukraine to the international financial reporting standards (IFRS). It concludes that it is the complexity of the mechanisms of interconnection with investors and lenders in different countries that led to the need to develop a global accounting and financial reporting system. The transition of Ukraine to IFRS takes time and effort to provide for the fulfillment of contractual obligations for further integration with the European Union. The main world financial reporting standards, namely, the International Financial Reporting Standards (IFRS) and the National Accounting Principles (DACA) systems, were analyzed, which were analyzed by general features and requirements of what is not happening. a system of supranational standards that was developed with the preparation of universal financial reporting by international companies and member countries. One accusation is an analysis of the advantages and disadvantages of IFRS in Ukraine. Among the benefits are: providing more detailed, transparent, truthful and accessible information to users; the level of investment attractiveness of economic entities through the system of their access to new capital markets. The problems can be canceled: warehouse practical ways of application, the need to revise the philosophy of accounting and management staff. The considered IFRS structure has been defined, which is a document that has a standard level of significance, but is separate from other constituents. The study concluded that successful adaptation of IFRS in Ukraine meets the European priority of the country's development and may lead to the creation of conditions for state bodies of legislative and executive power, international cooperation within the framework of specialized professional organizations.

**Key words:** harmonization of accounting and financial reporting system, adaptation of national legislation to IFRS, financial standards of financial reporting, Conceptual framework of IFRS, IFRS system.

Актуальність обраної теми пов'язана з тим, що розвиток глобалізації у світі створює передумови для розроблення і впровадження загальноприйнятих вимог до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Саме тому більшість країн використовують міжнародні стандарти фінансової звітності та затверджують їх на законодавчому рівні. Україна все більшою мірою залежить від цих процесів, що спричиняє необхідність формування адекватного інформаційного середовища.

**Метою статті** є аналіз проблемних питань щодо адаптації національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні до міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

Цим питанням присвячені праці багатьох як вітчизняних, так і закордонних учених. Серед вітчизняних учених це: В. Бабич, Ф. Бутинець, С. Голова, Я. Крупка, Ю. Литвин, Л. Ловінська, В. Пархоменко, Я. Соколов та ін. У зарубіжній літературі зазначені питання розгляда-

лись у роботах Дж. Арнольда, Дж. Вейгандта, Дж. Годфрі, А. Хігсона й ін.

Відаючи належне внеску науковців, зазначимо, що складність та невирішеність деяких питань адаптації національної системи бухгалтерського обліку в Україні до МСФЗ потребує додаткових досліджень.

Необхідно зазначити, що історично сформовані національні моделі бухгалтерського обліку і звітності не завжди можуть забезпечити відображення глобальних господарських явищ і процесів. Вони не створюють належних умов для взаємного обміну економічною інформацією. Хоча ті фінансові звіти, що складаються зовнішніми користувачами в різних країнах світу, можуть виглядати подібними, вони відрізняються один від одного через соціальні, економічні та законодавчі особливості, притаманні кожній окремій країні. Тому важливою в такій ситуації є гармонізація облікових систем. Гармонізація облікових систем може відбуватись у

різних формах (адаптація законодавства, уніфікація права, імплементація, стандартизація й ін.). Вона приводить до процесу скорочення відмінностей між принципами бухгалтерського обліку в різних країнах. Однак у кожній країні можуть існувати деякі відмінності обліку і системи стандартів, що їх регулюють. Головним тут є те, щоб ці стандарти не суперечили аналогічним в інших країнах, тобто перебували в «гармонії» один з одним. Гармонізація може розглядатись на регіональному і глобальному рівнях. Прикладом гармонізації обліку на регіональному рівні є директиви Європейського Союзу (далі – ЄС), які є законодавчими інструментами, що визначають загальні вимоги щодо складання, змісту та подання фінансових звітів. Отже, на регіональному рівні, тобто в рамках групи країн, схожих за національними традиціями, у нашому випадку країн ЄС, тенденція до гармонізації чітко визначена. Чого не можна сказати про її глобальний рівень. Гармонізація на глобальному рівні пов'язана з тим, що в різних регіональних групах існують значні відмінності в облікових традиціях країн, які туди входять. Тому і системи стандартів відрізняються одна від одної. Наприклад, наявність таких систем стандартів, як: 1) Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (далі – ГААП), ухваленних як національні; 2) МСФЗ, які є наднаціональними. Зважаючи на розширення інтеграційних процесів, усе більша увага прикута і до процесів стандартизації бухгалтерського обліку та звітності. Під стандартизацією обліку розуміється такий порядок, коли країни ухвалюють правила, наприклад, стандарти МСФЗ, без будь-яких змін. Необхідно зазначити, що ідея стандартизації обліку вдало реалізується в межах уніфікації, а саме виключення альтернативних методів обліку господарських операцій. Уніфікацію проводить Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – Рада із МСБО). Логіка цього підходу така: має існувати уніфікований набір стандартів обліку і звітності, який прийнятний для будь-якої ситуації в будь-якій країні через що зникає необхідність створення національних стандартів. Велике значення у стандартах відводиться термінології, визначенню різних понять і категорій. Зазвичай для ведення обліку застосовують три види стандартів: міжнародні – розробляються Радою із МСБО на основі чинних національних стандартів і практики застосування їх у різних країнах; регіональні стандарти – розробляються для груп країн регіону, наприклад, директиви країн-членів Європейського Союзу (так, перша директива містить положення з реєстрації та публікації основної інформації про компанії; друга – обов'язкове питання компаній з обмеженою відповідальністю; третя – регламентує аспекти злиття компаній країн-членів ЄС та ін.); національні стандарти – розробляються для використання в окремій країні для обліку особливостей економічного розвитку. Вони обов'язкові для застосування на території цієї країни.

Що стосується України, то вона, як і більшість країн світу, обрала шлях зближення, узгодження національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності з міжнародними стандартами шляхом гармонізації. На сьогодні поняття «гармонізація облікової системи» в Україні не є законодавчо визначеним, тому існують різні погляди на розкриття його змісту. Проте в офіційних документах часто вживають термін «адаптація». У міжнародному праві під адаптацією розуміють «послідовний процес наближення правової системи держави, включаючи законодавство, правотворчість, юридичну техніку, практику, правозастосування до правової системи ЄС відповідно до критеріїв, що висуваються ЄС до держав, які мають намір до нього приєднатись» [1]. У Законі України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» зазначено, що метою адаптації законодавства України до законодавства ЄС є досягнення відповідності правової системи України *acquis communautaire* з урахуванням критеріїв, що висуваються ЄС до держав,

які мають намір вступити до нього [2]. Термін *acquis communautaire* (із фр. – «спільний доробок», «надбання») уживається в контексті приєднання нових держав, коли йдеться про умови, яким повинна відповідати країна-кандидат. Також, уклавши у 2014 р. *Угоду про асоціацію між Європейським Союзом та Україною*, Україна взяла на себе низку зобов'язань, зокрема щодо гармонізації законодавства, що регулює господарську діяльність. Ст. 387 *Угоди* передбачає подальшу реформу бухгалтерського обліку й аудиту з переходом на міжнародні стандарти [3]. Використовуючи досвід європейських країн, Україна може надалі ухвалити рішення щодо цілковитого впровадження МСФЗ. До того ж у світі є сучасний позитивний досвід такого переходу. За останні роки вдалим було впровадження МСФЗ у Південній Кореї, про що свідчать результати спеціального дослідження, проведеного Кореїським бухгалтерським інститутом (Korean Accounting Institute), за дорученням Кореїської ради зі стандартів фінансової звітності (KASB). У Південній Кореї міжнародні стандарти фінансової звітності застосовуються вже із 2011 р., і з того часу іноземні інвестори відчутно розширили свою присутність у капіталі організацій, зокрема і малих компаній з активами менше 100 млрд південнокорейських вон. Причина очевидна: полегшений доступ до фінансової інформації. Глава Ради із МСФЗ Ханс Хугерворст (Hans Hoogervorst) зазначив: «Приємно бачити, що корейські компанії отримують свою користь від п'яти років повного прийняття МСФЗ. Тепер є емпіричне свідчення того, що перехід на МСФЗ зробив корейські фірми більш привабливими для іноземних інвесторів, з якими вони тепер мають можливість ефективно і прозоро обмінюватися інформацією за допомогою глобальної мови звітності» [4]. Отже, незважаючи на те, що форми гармонізації розрізняються як за ідеологією, так і за принципами реалізації, на даний час ці терміни вживають як взаємодоповнюючі поняття. Це пов'язано з тим, що під час їх реалізації йдеться про суті про той самий процес узгодження національного законодавства з міжнародними стандартами.

Перед кожною країною, яка обирає шлях переходу до гармонізації облікової системи на міжнародному рівні, постає питання вибору стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. На даний час у світі існують дві основні системи стандартів обліку: американська (ГААП) і міжнародна (МСФЗ). Щоби зрозуміти, які стандарти фінансової звітності вибрати для застосування, необхідно визначитись з метою складання звітності, а також розібратись, чим одні стандарти відрізняються від інших.

Уперше питання про необхідність введення стандартизованої системи обліку у Сполучених Штатах Америки (далі – США) виникли після Великої депресії 30-х рр. Тоді ж зроблені перші спроби ліквідації неоднозначних тлумачень і невідповідностей у бухгалтерській практиці. Завдяки своєму багаторічному досвіду США розробили діючу систему ГААП. Це система правил, вимог і практики підготовки фінансової звітності, ухваленних і застосованих у певній юрисдикції, а позначення держави перед аббревіатурою визначає цю юрисдикцію, наприклад, США ГААП. Оскільки в багатьох країнах регулювання обліку значною мірою здійснюється не урядом, а професійними організаціями, аббревіатура ГААП нерідко використовується і за межами США, наприклад, UKGAAP (стандарти Великобританії), RUSGAAP (стандарти Росії). Порівняно з іншими стандартами ГААП відрізняються більшою суворістю щодо дотримання інтересів інвесторів. Ці стандарти затверджує Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB).

Інша система стандартів – МСФЗ – створена професійними організаціями бухгалтерів із високим рівнем досвіду в розробленні бухгалтерських стандартів, фінансової звітності й аудиту з Австралії, Великої Британії, Канади, Франції, Мексики й інших країн. Це система принципів (стандартів й інтерпретацій), яка визначає структуру укладання фінансової звітності. Розроблення таких стан-

дартів почалась у 60-х рр. під егідою Центру Організації Об'єднаних Націй (далі – ООН) із транснаціональних корпорацій. Під час виступу на Генеральній Ассамблеї ООН президент США Джон Кеннеді звернув увагу міжнародного співтовариства на розвиток глобальних економічних відносин, які виникали на основі транснаціональних корпорацій. Для успішного функціонування нових відносин необхідною була «універсальна мова спілкування бізнесу». Як таку мову обрано бухгалтерський облік і фінансову звітність. У відповідь на це, враховуючи зростаючу потребу в розробленні й узгодженні стандартів в Європі, у 1973 р. створений Комітет із МСБО. До початку ХХІ ст. Комітет із МСБО затвердив більше 40 стандартів, деякі з яких зазнали змін, а окремі були настільки модернізовані, що довелося змінити їхню назву. У 2001 р. Комітет із МСБО реорганізований у Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, яка і затверджує МСФЗ.

Під час порівняння вищезазначених систем стандартів необхідно вказати на те, що МСФЗ є більш гнучкими, ніж ГААП. Узагалі, прийнято зіставляти МСФЗ із національними правилами обліку, що діють саме у США (USGAAP). Це визначається тим, що їх поширення у світі пов'язано із суттєвим впливом цієї країни на розвиток світового ринку загалом і на розвиток фондового ринку зокрема. Особливістю ГААП є те, що вони складаються із чітких правил і практичних інструкцій і орієнтовані насамперед на потенційних інвесторів і кредиторів. Тоді як МСФЗ розроблені з метою уніфікації підготовки фінансової звітності міжнародними компаніями на основі принципів. МСФЗ – наднаціональні стандарти, які мають рекомендаційний характер. Незважаючи на деякі відмінності МСФЗ і USGAAP, між системами стандартів **триває процес взаємного узгодження**. Так, після гучних скандалів, пов'язаних із фальсифікацією звітності, що призвели до краху відомих компаній (Enron, WorldCom), у США у 2002 р. ухвалено Закон Сарбейнса-Окслі (Sarbanes-Oxley Act, SOX), який, серед іншого, вимагав докорінного реформування системи стандартизації. На виконання цього Закону у 2002 р. Рада із МСБО і Рада зі стандартів бухгалтерського обліку США сформували проєктну групу з ліквідації суттєвих відмінностей між двома системами звітності [5]. Результатом такого процесу була заява Американської комісії з бірж про те, що з 1 січня 2007 р. звітність компаній за МСФЗ буде прийматись на американських фондових біржах без корегування. Узагалі, процес зближення двох систем мав метою створення загального комплексу універсальних високоякісних стандартів. Однак поки що суттєві відмінності між системами зберігаються. У результаті аналізу світового практичного досвіду застосування стандартів можна зазначити, що МСФЗ поступово і неухильно звужують сферу застосування ГААП. Хоча МСФЗ об'єднали в собі багато із Системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, але пішли далі останньої в розробленні стандартних норм з відбиття у фінансовій звітності нових явищ в економіці та фінансах. Тому МСФЗ варто розглядати як певний компроміс між різними системами фінансової звітності різних країн світу. У МСФЗ привабливе те, що вони не повинні давати відповіді на всі запитання щодо особливостей бухгалтерського обліку, а являють собою стисле викладення інформації з фінансової звітності з поясненнями щодо розкриття більш детальної інформації по ній. Існує думка, що коли США (які мають приблизно 52% світової ринкової капіталізації) і Японія (яка має 9%) ухвалити МСФЗ, ці стандарти в усіх відношеннях стануть глобальними. Решта країн, що побажали включитися у світову економіку, будуть просто вимушені перейти на МСФЗ. На даний час більш ніж 120 країн світу використовують МСФЗ як основу для складання своєї фінансової звітності. Також ці стандарти підтримали багато міжнародних авторитетних організацій, зокрема: група «Великої двадцятки» (G20), Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Базельський комітет (Basel Committee), Європейський

Союз, Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants), Федерація європейських бухгалтерів-експертів (FEE), ООН та інші.

МСФЗ не тільки узагальнюють накопичений досвід, але й активно впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. Тому важливо визначити переваги і проблеми впровадження МСФЗ у національне законодавство. Перевагами є те, що складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дозволяє:

- зіставляти фінансову звітність на основі єдиних принципів складання звітності;
- залучати інвестиції через прозорість і зрозумілість звітності, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також наявністю численних пояснень до звітності;
- отримати необхідну інформацію (яка більш детально висвітлена в такій звітності) для ухвалення управлінських рішень;
- зменшити вартість залученого капіталу (не потрібно робити зайві процедури аналізу, порівняння та переклад звітності під зрозумілі для інвестора стандарти);
- збільшити міжнародні інвестиції і вийти на закордонні ринки, ураховуючи те, що український фондовий ринок нині неспроможний забезпечити реалізацію довготривалих інвестиційних стратегій;
- полегшити стандартизацію інформаційних систем підведення обліку;
- надати бухгалтеру певну свободу дій у межах заданих МСФЗ параметрів, виходячи з того, що МСФЗ мають менш жорсткий характер порівняно з національними стандартами;
- забезпечити більшу довіру з боку потенційних інвесторів, для яких застосування МСФЗ є свідченням надійності та прозорості отриманої інформації;
- проведення аудиту за МСФЗ, що є більш ефективним через взаємозв'язок стандартів МСФЗ і міжнародних стандартів аудиту (МСА), єдине розуміння цілей фінансової звітності й інше.

У підсумку зазначимо, що переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є беззаперечними для України. Тому українські підприємства поступово схиляються до переходу на МСФЗ. Такий перехід дозволить уникнути облікової плутанини: коли одне підприємство формує звітність водночас згідно з національними і міжнародними стандартами; коли українські компанії складають звітність суто для органів регулювання, а вся правда про їхню діяльність криється тільки в так званих «управлінській звітності», яка не підтверджена ні документами, ні регламентованими правилами обліку. Важливим моментом переходу на МСФЗ є переваги для ринку капіталу, надання своєчасної і прозорої інформації для ухвалення управлінських рішень, що важливо для користувачів. Зазначимо, що користувачам цікава не вся інформація про підприємство, а та, яка відповідає їхнім потребам і меті. Виходячи з того, що, відповідно до МСФЗ, основними користувачами інформації про фінансову звітність є інвестори, вони визначають можливість своєї участі в капіталі компанії, можливість купівлі-продажу цінних паперів, дають оцінку спроможності компанії щодо виплати дивідендів, шукають можливості для ухвалення рішень на майбутнє. Важливою є інформація з фінансової звітності для власників (засновників) підприємств відповідно до установчих документів. Вони повинні володіти розгорнутою інформацією щодо фінансового стану підприємства, його ліквідності, а також мати можливість порівняння її за різні звітні періоди. Зацікавленими користувачами є і трудові колективи, які дають оцінку спроможності підприємства виплачувати заробітну плату, визначають стабільність підприємства. Оцінку фінансового становища дають банки-кредитори, які аналізують інформацію щодо виконання

зобов'язань підприємств перед ними. Важливою є інформація і для державних органів. Вони регулюють діяльність підприємства, визначають політику оподаткування. Отже, важливою метою користувачів є володіння інформацією для ухвалення певних рішень. Обсяги фінансової звітності настільки значні, що її іноді важко використовувати. Тому, враховуючи те, що недостатність інформації часто приводить до інтуїтивних оцінок, замість обґрунтованих, а надлишок – спричиняє негативні наслідки, розосереджуючи увагу користувача, важливим буде виділити оптимальну її кількість, яка в разі залучення до вирішення поставлених завдань забезпечить мінімальні витрати.

Впровадження фінансової звітності за МСФЗ зумовлює для країн і деякі проблеми. Їхнім джерелом є сам процес упровадження МСФЗ. Він передбачає залучення висококваліфікованих кадрів, тому що стандарти не написані як інструкція, вони написані як філософія. Тому йдеться не лише про підготовку звітності за МСФЗ, а й про її розуміння і використання. Необхідно зазначити і фінансові труднощі, пов'язані з вартістю переходу на МСФЗ, необхідністю формування інституційних механізмів, що забезпечують розроблення, упровадження МСФЗ і нагляд за їх дотриманням. Також складнощі спричиняє вирішення питань правового впровадження МСФЗ в національне законодавство і розроблення нових нормативів фінансової звітності. Зауважимо також, що до негативних фактів можна віднести те, що досить повільно йдуть оновлення і переклад МСФЗ, тобто часто спостерігається відставання в часі перекладу тексту або некоректність наявного перекладу.

Розглядаючи систему МСФЗ, зазначимо, що вона являє собою спеціальний пакет документів, де міститься стисле і просте викладення інформації з фінансової звітності з деякими поясненнями. Такий пакет документів необхідно розглядати як цілісну систему, яка складається з елементів (стандартів), має головну мету для всіх елементів, у ній чітко простежується структура і взаємозв'язок між елементами. Також ця система може мати підсистеми. Аналізуючи систему МСФЗ станом на 2019 р., зазначимо такі її елементи: IAS, або Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (25 стандартів); IFRS, або Міжнародні стандарти фінансової звітності (18 стандартів); Інтерпретації (тлумачення), створені IFRIC (Комітет з інтерпретації МСФЗ), що містять 14 тлумачень, або SIC (Постійний комітет з інтерпретації, який працював до IFRIC) – містять 5 тлумачень [6]. Пояснюючи наведену систему, звернемо увагу на те, що із 2003 р. Рада із МСБО видає лише МСФЗ. Але необхідно зазначити, що у 2001–2002 рр., коли проходила реорганізація Комітету із МСБО в Раду МСБО, експерти домовились, що всі стандарти, які були складені до реорганізації, називатимуть IAS, а всі стандарти після 2002 р. – IFRS. Тобто IAS і IFRS – це МСФЗ, але IAS – «старі» чинні стандарти в часовому відношенні, а IFRS – «нові».

Як бачимо, система МСФЗ являє собою досить складний і динамічний механізм. Вона складається зі стандартів, кожний із яких має свою установлену структуру, яка включає: вступ, зміст, мету та завдання стандарту; пояснення, які розкривають основні поняття і їх тлумачення з погляду мети, яку мають користувачі облікових даних; опис методологіч-

них проблем, шляхів і можливостей їх вирішення; приписів, пов'язаних із реалізацією вимог, і дату набуття чинності. Усі стандарти об'єднані спільною метою, якою є скорочення відмінностей у формах надання фінансової звітності, поліпшення якості та порівнянності інформації, уніфікація стандартів. Кожний із цих стандартів має своє значення, але, виходячи з того, що він є елементом системи, він не застосовується окремо від інших складових частин системи. Окрім безпосередньо стандартів, до системи МСФЗ включаються інтерпретації. Вони розробляються як відповіді на питання з фінансової звітності, які виникли вже після введення МСФЗ і які детально не розглядалися в наявних стандартах. Досить важливу роль у розумінні змісту МСФЗ відіграє Концептуальна основа фінансової звітності, незважаючи на те, що вона не включена до системи МСФЗ. **За змістом вона** містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Метою Концептуальної основи є: допомога Раді в розробленні майбутніх МСФЗ та в перегляді наявних МСФЗ; у подальшій гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ; допомога національним органам із розроблення національних стандартів; допомога особам, які складають фінансові звіти, у застосуванні МСФЗ і розгляді питань, які ще мають стати предметом МСФЗ; допомога аудиторам у підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ; допомога користувачам фінансових звітів у питаннях тлумачення інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених згідно із МСФЗ; надання інформації тим, хто виявляє зацікавленість у діяльності РМСБО, про його підходи у формуванні МСФЗ [6]. Ураховуючи таку мету, можна визначити місце Концептуальної основи в системі МСФЗ: це – певна основа, яка поєднує МСФЗ як єдине ціле. Необхідно зазначити, що Концептуальна основа не є МСФЗ, отже, не визначає стандарти для певної оцінки або розкриття інформації. Ніщо в ній не спростовує жодного конкретного МСФЗ. Натомість Рада визнає, що в окремих випадках можливі суперечності між Концептуальною основою й окремим МСФЗ. У разі наявності такої суперечності вимоги МСФЗ переважають над вимогами Концептуальної основи. Концептуальна основа, як і стандарти, постійно оновлюється відповідно до запитів зацікавлених сторін, а також з огляду на різноматні економічні, соціальні, правові і культурні чинники.

Як **висновок** зазначимо, що метою реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні було узгодження національної системи бухгалтерського обліку з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності. Цей процес розвитку пов'язаний із розширенням зв'язків України у світовому просторі. Ураховуючи те, що система МСФЗ являє собою досить складний і динамічний механізм, її розвиток пов'язаний не тільки з переходом країни на міжнародні стандарти, а і з наявністю сучасної системи аудиту, відповідної інфраструктури ринку (ринку цінних паперів, ринки за видами активів, розвиток системи оцінок), а також зі зміною законодавчої бази.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Яковюк І. Адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу: проблеми теорії і практики. *Європейський Союз і Україна: особливості взаємовідносин на сучасному етапі* / Нац. акад. прав. наук України; НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування. Розд. 1. Харків: Оберіг, 2012. С. 5–47.
2. Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629 / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.
3. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС і його державами-членами – з іншої сторони. URL: <http://comeuroint.rada.gov.ua/komevoint/doccatalog/document?id=56219>.
4. Досвід впровадження МСФЗ. Можливості для України. URL: <https://ua.accace.com/dosvd-vprovadzhennja-msfz-mozhlivost-dlja-ukrani-news-flash/>.
5. Закон Сарбейнса-Окслі – Sarbanes-Oxley Act, Sox. URL: <https://mindspace.ru/abcinvest/zakon-sarbejnса-oksli-sarbanes-oxley-act-sox/>.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності (переклад українською мовою – 2018 р.). URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoї-zvitnosti--pereklad-ukr>.