

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА  
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ  
КАФЕДРА ЕКОНОМІЧНОЇ ТА УПРАВЛІНСЬКОЇ АНАЛІТИКИ

**Л. Л. ГЕВЛИЧ, І. Г. ГЕВЛИЧ**

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ**

**Навчальний посібник**

Вінниця 2021

УДК 657.6:006.032(075.9)  
Г 276

*Рекомендовано до друку вченою радою економічного факультету  
(протокол № \_ від \_\_ квітня 2021 р.)*

**Автори:** *Л. Л. Гевлич*, канд. екон. наук, доцент;  
*І. Г. Гевлич*, канд. техн. наук, доцент.

**Рецензенти:** *Н. В. Овсюк*, докт. екон. наук, доцент;  
*В. В. Вахлакова*, канд. екон. наук, доцент.

**Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г.**

**Г 276** Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2021. 128 с.

Навчальний посібник підготовлений відповідно до програми дисципліни «Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту». Посібник містить конспект лекцій, питання, тести, завдання для самоперевірки, список рекомендованих джерел.

Рекомендується для здобувачів вищої освіти, викладачів, практиків.

УДК 657.6:006.032(075.9)

© Гевлич Л. Л., 2021

© Гевлич І. Г., 2021

© ДонНУ імені Василя Стуса, 2021

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	5
ТЕМА 1. ПЕРЕДУМОВИ РОЗРОБКИ МСФЗ ТА МСА .....	6
1.1 Національні системи та моделі обліку: відмінності і характерні особливості.....	6
1.2 Передумови стандартизації облікових процедур та форм звітності. Роль МСФЗ у реформуванні вітчизняної економіки .....	7
1.3 Поняття і передумови розвитку аудиту. Види аудиту та аудиторських стандартів. Кодекс етики професійних бухгалтерів .....	9
Питання для самоконтролю.....	13
Практичні завдання до теми 1 .....	13
Тест-тренінг до теми 1 .....	14
ТЕМА 2. ПРОЦЕС РОЗРОБКИ МСФЗ ТА МСА.....	16
2.1 Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC).....	16
2.2 Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB).....	17
2.3 Рада з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітності (IAASB) .....	18
2.4 Етапи процесу розробки МСФЗ та МСА .....	18
Питання для самоконтролю .....	19
Практичні завдання до теми 2 .....	19
Тест-тренінг до теми 2.....	19
ТЕМА 3. ФОРМУВАННЯ ОСНОВНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗА МСФЗ .....	21
3.1 Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів .....	21
3.2 Подання статей балансу (звіту про фінансовий результат) відповідно до вимог міжнародних стандартів.....	24
3.3 Структура і зміст звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).....	26
3.4 Формати складання звіту про рух грошових коштів відповідно до вимог міжнародних стандартів.....	28
3.5 Структура і зміст звіту про зміни у власному капіталі .....	31
Питання для самоконтролю .....	32
Практичні завдання до теми 3 .....	32
Тест-тренінг до теми 3.....	35
ТЕМА 4. МІЖНАРОДНІ ВИМОГИ ДО ПРЕДСТАВЛЕННЯ ІНШОЇ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ.....	38
4.1 Відображення іншої інформації фінансової звітності.....	38
4.2 Подання звітності за сегментами.....	41
4.3 Особливості консолідованої звітності .....	43
4.4 Відображення у звітності змін в обліковій політиці та виправлення помилок .....	45
Питання для самоконтролю .....	48
Практичні завдання до теми 4 .....	49
Тест-тренінг до теми 4.....	50
ТЕМА 5. ПРОЦЕС АУДИТУ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ВИМОГАМИ .....	53
5.1 Організаційний етап аудиту .....	53
5.2 Планування аудиту .....	55
5.3 Аудиторські докази.....	56
Питання для самоконтролю .....	61
Практичні завдання до теми 5 .....	61
Тест-тренінг до теми 5.....	64
ТЕМА 6. ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ЯК ОСНОВА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ .....	66
6.1 Аудиторські звіти як основа прийняття управлінських рішень .....	66
6.2 Інформаційне забезпечення управлінських рішень зовнішніх користувачів .....	70

6.3 Відповідальність укладачів звітності та аудиторів за якість інформації фінансової звітності .....	75
Питання для самоконтролю .....	76
Практичні завдання до теми 6 .....	77
Тест-тренінг до теми 6 .....	80
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА .....	82
Додаток А. Комплект річної фінансової звітності вітчизняного підприємства .....	84
Баланс (Звіт про фінансовий стан) .....	84
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) .....	86
Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) .....	88
Звіт про рух грошових коштів (за непрямым методом) .....	89
Звіт про власний капітал .....	91
Додаток Б. Комплект консолідованої річної фінансової звітності вітчизняного підприємства .....	92
Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) .....	92
Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) .....	94
Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) .....	96
Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямым методом) .....	97
Консолідований звіт про власний капітал .....	99
Додаток В. Перелік додаткових статей фінансової звітності .....	100
Додаток Г. Фінансова звітність малого підприємства .....	103
Додаток Д. Фінансова звітність мікропідприємства .....	105
Додаток Е. Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» .....	107
Додаток Ж. Приклад листа-угоди з аудиту фінансової звітності загального призначення ...	112
Додаток З. Зразок договору на проведення аудиту звітності .....	114
Додаток И. План аудиту кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками .....	117
Додаток К. Програма проведення аудиту кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками .....	118
Додаток Л. Звіт щодо аудиту фінансової звітності .....	121
Додаток М. Узгодження показників окремих фінансових звітів .....	123
Додаток Н. Алгоритм розрахунку фінансових показників підприємства .....	125

## ВСТУП

В умовах глобалізації суб'єкти господарювання зацікавлені у наданні інформації про свій фінансовий стан, результати діяльності, зміни у капіталі, рух грошових коштів та інші аспекти діяльності за правилами, визначеними не національною юрисдикцією, а світовою бізнес-спільнотою. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) виступають дієвим інструментом підвищення інвестиційної привабливості підприємств для іноземного інвестора, який розуміє такі єдині вимоги укладання звітності. Міжнародні стандарти аудиту (МСА), зі свого боку, дають основу для організації, проведення аудиторської перевірки звітності та оформлення її результатів, зрозумілу як підприємствам-клієнтам, так і користувачам аудиторських висновків. Завдяки наданню достатнього рівня впевненості у високій якості аудиту, і, відповідно, об'єктивності фінансової інформації підприємств через дотримання міжнародних вимог відбувається активізація бізнес-середовища в усьому світі. Для вітчизняних підприємств використання міжнародних стандартів фінансової звітності є засобом залучення іноземних інвестицій, а розуміння міжнародних стандартів аудиту – гарантією якості управлінських рішень, які приймаються на основі аналізу фінансової інформації контрагентів.

**Метою** вивчення навчальної дисципліни «Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту» є формування знань і навичок прийняття управлінських рішень на основі звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності і перевіреної за міжнародними стандартами аудиту.

У результаті вивчення дисципліни здобувачі вищої освіти **мають:**

- розуміти роль міжнародних стандартів фінансової звітності в інформаційному забезпеченні користувачів звітності;
- вміти оцінювати економічні тенденції суб'єктів господарювання за їх фінансовою звітністю;
- розуміти роль міжнародних стандартів аудиту у забезпеченні якості фінансової інформації;
- виконувати вимоги соціальної відповідальності, зокрема, принципи Кодексу етики.

**Загальні компетентності**, що будуть сформовані у здобувача вищої освіти в результаті опанування дисципліни:

- вміння виявляти, ставити та вирішувати проблеми;
- здатність спілкуватися з представниками інших професійних груп різного рівня (з експертами з інших галузей знань / видів економічної діяльності);
- здатність діяти на основі етичних міркувань (мотивів).

# ТЕМА 1. ПЕРЕДУМОВИ РОЗРОБКИ МСФЗ ТА МСА

**1.1 Національні системи та моделі обліку: відмінності і характерні особливості**

**1.2 Передумови стандартизації облікових процедур та форм звітності. Роль МСФЗ у реформуванні вітчизняної економіки**

**1.3 Поняття і передумови розвитку аудиту. Види аудиту та аудиторських стандартів. Кодекс етики професійних бухгалтерів**

## 1.1 Національні системи та моделі обліку: відмінності і характерні особливості

Облік визначається середовищем, в якому функціонує, а національна облікова система може бути охарактеризована такими **показниками**:

- 1) історичне місце;
- 2) система регламентації обліку;
- 3) національні облікові регламенти (стандарти);
- 4) національний план рахунків;
- 5) система організації обліку в масштабі підприємства;
- 6) методологія визначення фінансового результату діяльності підприємства;
- 7) методи оцінки та ведення обліку;
- 8) підходи до складання форм звітності.

Основними причинами **розбіжностей** національних систем обліку і звітності виступають такі:

- *соціально-економічні* (рівень інфляції, особливості підприємницької діяльності, групи користувачів звітності тощо);
- *політичні* (політична система, міжнародний вплив);
- *географічні* (географічна відособленість держави або географічно вигідне розташування).

Наявність національних особливостей організації та методики обліку разом зі схожістю систем обліку в різних країнах внаслідок глобалізації дає змогу класифікувати облікові системи, як представлено у табл. 1.1.

**Таблиця 1.1 – Світові облікові моделі**

Облікова модель	Умови створення	Основна ідея	Характерні риси
1	2	3	4
Англо-саксонська	політична, економічна стабільності, розвинений фондовий ринок	задоволення інформаційних запитів інвесторів та акціонерів	– професійне регулювання обліку; – ліберальність методології обліку; – відсутність уніфікації планів рахунків, облікових реєстрів, форм звітності; – високий професійний рівень облікових ринків і користувачів

1	2	3	4
<i>Континентальна</i>	політична, економічна стабільності, розвинений фінансовий ринок	задоволення інформаційних запитів урядових органів та фінансових установ	– регламентоване регулювання обліку та звітності; – орієнтація обліку на потреби макроекономічного планування; – існування професійного або національного плану рахунків; – зменшений вплив бухгалтерських організацій на регламентацію обліку при високому професійному рівні облікових ринків і користувачів
<i>Південно-американська</i>	політична, економічна нестабільність, стійка інфляція	задоволення інформаційних запитів урядових, зокрема, фіскальних органів	– законодавча регламентація фінансової звітності, стандартів обліку, облікових реєстрів та процедур; – орієнтація обліку на потреби фіскальних органів; – постійне коригування даних обліку і звітності для урахування інфляції
<i>Міжнародна (заснована на міжнародних стандартах фінансової звітності)</i>	глобалізація економіки, необхідність прийняття управлінських рішень поза національними юрисдикціями	задоволення інформаційних запитів міжнародних інвесторів	– рекомендаційний характер; – ліберальність методології обліку; – процедура загального світового обговорення стандартів зацікавленими користувачами; – пріоритет національного законодавства

## 1.2 Передумови стандартизації облікових процедур та форм звітності. Роль МСФЗ у реформуванні вітчизняної економіки

Оскільки господарча діяльність в усьому світі підлягає регулюванню, логічно, що її облікове відображення також регулюється:

1) *професійно* – засновано на законах загального права та рекомендаціях бухгалтерських організацій щодо облікових процедур та розкриття інформації у фінансовій звітності; або

2) *регламентовано* – засновано на законах загального права та інструкціях державних або професійних органів / організацій щодо облікових процедур та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Водночас основними регуляторами обліку є *стандарти* як нормативні документи, що містять уніфіковані вимоги до методів, процедур ведення обліку, формування показників фінансової звітності.

**Призначення** стандартів:

1) допомога у порозумінні укладачів, користувачів звітності, власників бізнесу;

2) забезпечення зв'язку окремих елементів облікового процесу;

- 3) забезпечення високої якості обліку на мікрорівні;
- 4) сприяння використанню в обліку наукових досягнень, що сприяє підвищенню його ефективності.

**Структура** стандартів:

- 1) загальні положення (мета, сфера застосування, обмеження);
- 2) визначення дефініцій;
- 3) викладення змісту стандарту;
- 4) дата набуття чинності;
- 5) додатки (конкретизація окремих положень, тлумачення окремих ситуацій, цифрові приклади тощо).

Історично передумови *міжнародної стандартизації* облікових процедур та фінансової звітності пов'язані з інтеграційними процесами, виникненням і розвитком транснаціональних корпорацій, міжнародним інвестуванням і пов'язаними з цими проблемами інтерпретації звітності користувачами різних країн.

**В Україні** міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСФЗ) стали інструментом реформування національної облікової системи, її адаптації до ринкової економіки, залучення іноземних інвестицій та міжнародних кредитів.

Наближення української системи обліку до міжнародних стандартів розпочалося в 1998 р. з прийняттям урядом Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706). У 1999 р. було прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в якому містилася вимога не суперечити міжнародним стандартам при веденні обліку та відображенні показників у фінансовій звітності: «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам».

У 2007 р. була затверджена Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р), одним із головних напрямів якої було визначено «законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів», зокрема, обов'язкове складення з 2010 р. фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами *«підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками, за власним рішенням іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами»*. У жовтні 2017 р. сферу застосування міжнародних стандартів фінансової звітності поширено на *великі підприємства та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення*.



Наразі міжнародні стандарти для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності **обов'язково** застосовують:

- публічні акціонерні товариства – з 2012 р.;
- банки, страхові компанії – з 2012 р.;
- недержавні пенсійні фонди – з 2012 р.;
- кредитні спілки – з 2015 р.;
- інші фінансові установи, які займаються наданням інших фінансових послуг чи допоміжною діяльністю у сферах фінансових послуг – з 2015 р.;
- підприємства, які здійснюють діяльність по управлінню активами – з 2015 р.;
- великі підприємства (виконуються мінімум 2 з 3-х критеріїв: балансова вартість активів > 20 млн євро, чистий дохід від реалізації продукції > 40 млн євро, середня чисельність > 250 осіб) – з 2018 р.;
- інші підприємства, що становлять суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію) – з 2018 р.;
- підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення (за переліком постанови Кабінету міністрів України від 12.12.1994 р. № 827) – з 2018 р.

Інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

### **1.3 Поняття і передумови розвитку аудиту. Види аудиту та аудиторських стандартів. Кодекс етики професійних бухгалтерів**

Термін «аудит» походить від латинського «*audio*» («слухає»): у середньовічній Європі аудитором називали службовця, який мав вислуховувати звіти посадових осіб з метою викриття фактів обману і шахрайства. Наразі **аудит** – це незалежна перевірка фінансової звітності і фінансової інформації суб'єкта господарювання з метою вираження думки (судження, висновку) про якість даних (повноту, достовірність звітності, її відповідність нормативним вимогам). З розвитком ринкових відносин зросла популярність послуг аудиторів (аудиторських фірм) із **бухгалтерської експертизи**: аналізу фінансового стану, виявлення резервів підвищення ефективності діяльності, надання консультацій щодо вирішення обліково-економічних, зокрема податкових проблем.

**Передумови** виникнення аудиту у світі представлені у табл. 1.2.

**Таблиця 1.2 – Передумови виникнення аудиту у світі**

<i>Передумова</i>	<i>Сутність передумови</i>
<i>Теорія агентів</i>	необхідність незалежного та кваліфікованого підтвердження інформації, наданої суб'єктами управління власнику, відокремленому від нього
<i>Потреби інвестора</i>	необхідність отримання достовірних відомостей про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання зовнішніми користувачами
<i>Державні потреби</i>	– задоволення інформаційних потреб державних органів щодо реального фінансового стану суб'єктів недержавного сектору економіки без залучення бюджетних коштів; – захист державою інтересів громадян через упровадження обов'язкового аудиту певних категорій суб'єктів господарювання та регламентацію аудиторської діяльності
<i>Теорія мотивації</i>	зростання відповідальності менеджерів щодо складання звітності за наявності її обов'язкової перевірки незалежним кваліфікованим експертом-аудитором

Класифікація аудиту за основними ознаками представлена у табл. 1.3.

**Таблиця 1.3 – Класифікація аудиту за основними ознаками**

<i>Ознака класифікації</i>	<i>Різновиди аудиту</i>	<i>Сутність</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>За національним законодавством</i>	аудит фінансової звітності	аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам
	аудиторські послуги	аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту
<i>За історичними стадіями розвитку</i>	підтверджуючий аудит	перевірка і підтвердження достовірності бухгалтерських документів і звітності
	системно-орієнтований аудит	перевірка, масштаб якої залежить від оцінки аудитором системи внутрішнього контролю
	аудит, що базується на ризику	перевірка, що концентрується на областях з більш високим можливим ризиком викривлень
<i>За видами діяльності суб'єкта господарювання</i>	загальний	аудит суб'єктів господарювання та їхніх об'єднань, різних за організаційно-правовою формою і видами власності
	банківський	аудит фінансових установ

1	2	3
<i>За об'єктами</i>	аудит фінансової звітності	перевірка достовірності інформації фінансової звітності та дотримання визначених законодавством і обліковими стандартами вимог щодо діяльності суб'єкта господарювання, процесу функціонування облікової системи, складання звітності
	погоджений (аудит на відповідність)	перевірка дотримання специфічних процедур чи правил, зокрема, встановлених адміністрацією
	операційний аудит	перевірка частини господарської системи з метою оцінки її ефективності
	екологічний	дослідження господарської діяльності з погляду впливу на зміну стану навколишнього середовища, дотримання вимог природоохоронного законодавства, оптимізації використання природних ресурсів, запобігання техногенних катастроф
	бухгалтерський	перевірка стану організації і ведення обліку
<i>За суб'єктами</i>	внутрішній	здійснюється кваліфікованим працівником (відділом) суб'єкта господарювання, регламентується внутрішніми нормативними документами, діє в інтересах власників
	зовнішній (незалежний)	здійснюється аудиторськими фірмами (аудиторами), регламентується законодавчо і професійно, дає змогу зовнішнім групам потенційно контролювати діяльність суб'єкта господарювання та його керівництва
	державний	здійснюється органами державного фінансового контролю з метою перевірки законного та ефективного використання активів держави чи громади, правильності ведення обліку, достовірності звітності
<i>За ініціативою здійснення</i>	обов'язковий	аудит фінансової звітності законодавчо визначених суб'єктів господарювання проводиться суб'єктами аудиторської діяльності в порядку, передбаченому законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
	ініціативний (добровільний)	усі види аудиторських послуг та аудит фінансової звітності, що не є обов'язковим
<i>За тривалістю співробітництва</i>	первинний	проводиться аудиторською фірмою (аудитором) вперше для цього клієнта, характеризується підвищеним ризиком невиявлення викривлень та трудомісткістю
	повторний	здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) НЕ вперше для цього клієнта, характеризується підвищеним ризиком усталеного уявлення про клієнта
<i>За атестацією</i>	атестовані послуги	потребують надання аудиторського висновку
	неатестовані послуги	НЕ потребують надання аудиторського висновку

1	2	3
За способом проведення	суцільний	перевірка всіх первинних документів і облікових реєстрів за весь період аудиту
	вибірковий	вивчення певної частини первинних документів і облікових реєстрів, відібраних на основі науково обґрунтованої схеми за визначений період часу
	комбінований	суцільне вивчення однієї частини первинних документів і облікових реєстрів і вибіркоче – іншої частини
За часом проведення	попередній	розробка, аналіз, оцінка проєктів, кошторисів, іншої документації зі створення нового підприємства, виду діяльності, продукції тощо
	поточний	консультування суб'єкта господарювання у періоді здійснення операцій
	наступний	дослідження після закінчення періоду, що перевіряється

**Стандарти (норми) аудиту** – це основні правила діяльності, яких необхідно дотримуватися під час здійснення аудиторських процедур незалежно від умов проведення перевірки. За рівнем розробки стандарти підрозділяють на **міжнародні, національні та внутрішньофірмові** (табл. 1.4).

З 18.04.2003 р. в Україні обов'язковими є міжнародні стандарти аудиту (МСА).

**Кодекс етики** як складова міжнародних стандартів установлює такі норми поведінки професійних бухгалтерів як принципи, яких мають дотримуватися професійні бухгалтери у світі:

1) **інтереси громадськості** – захист колективного добробуту співтовариства людей та організацій, яким професійні бухгалтери надають послуги та які покладаються на об'єктивність і добросовісність професійних бухгалтерів у питаннях надійного фінансового обліку і звітності, ефективності управління фінансами і компетентних консультацій щодо різних сфер економічної діяльності та оподаткування;

2) **цілі професії** – виконання роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, досягнення найкращих результатів діяльності;

3) **принципи**:

– добросовісність – відвертість та чесність під час надання професійних послуг;

– об'єктивність – справедливість, відсутність упередженості, конфлікту інтересів, впливу інших осіб;

– професійна компетентність та належна ретельність – надання послуг з належною старанністю, постійне підтримання високого рівня професійних знань і вмінь;

– конфіденційність – заборона використання чи розголошення отриманої під час перевірки інформації, окрім випадків наявності юридичного чи професійного права або обов'язку щодо її розкриття;

– професійна поведінка – дії, що відповідають добрій репутації професії, і уникнення будь-яких дій, які б могли дискредитувати професію;

– технічні стандарти – ретельне і кваліфіковане виконання інструкцій клієнта тією мірою, якою вони сумісні з вимогами доброчесності та об'єктивності, дотримання Міжнародних або національних стандартів аудиту.

**Таблиця 1.4 – Зіставлення стандартів аудиту за рівнем прийняття**

<i>Ознаки зіставлення</i>	<i>Міжнародні стандарти</i>	<i>Національні стандарти</i>	<i>Внутрішньофірмові стандарти</i>
<i>Визначення</i>	Правила організації, здійснення аудиторської діяльності та оформлення її результатів, які є єдиними у світовому масштабі	Нормативні документи, що регламентують правила організації, здійснення аудиторської діяльності та оформлення її результатів у конкретній країні	Внутрішні нормативні документи, що конкретизують правила організації, здійснення аудиторської діяльності та оформлення її результатів в окремій аудиторській фірмі
<i>Розробник</i>	Міжнародна федерація бухгалтерів	Національні державні чи професійні органи	Керівник аудиторської фірми
<i>Статус</i>	Рекомендаційні, не можуть превалювати над національними нормативами аудиту	Обов'язкові або рекомендаційні залежно від вимог національного законодавства	Обов'язкові, конфіденційні, не можуть протирічити міжнародним / національним стандартам / нормативам аудиту

### **Питання для самоконтролю**

1. *Яке значення мають міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту для вітчизняної економіки?*
2. *Наскільки актуальний Кодекс етики професійного бухгалтера сьогодні?*
3. *Які схожі зі світовими обліковими моделями риси має вітчизняна облікова система?*
4. *Чи актуальні передумови розвитку аудиту сьогодні?*
5. *Яке значення кожного з видів стандартів аудиту за рівнем прийняття?*

### **Практичні завдання до теми 1**

**Завдання 1.1** Охарактеризуйте національну облікову систему за визначеними показниками.

**Завдання 1.2** Структуруйте перелік діючих міжнародних стандартів фінансової звітності і Міжнародних стандартів аудиту.

**Завдання 1.3** Укажіть, чи відбувається порушення принципів професійної етики аудитора і яких саме у таких ситуаціях:

1. На прохання касира аудитор не повідомив керівника підприємства про здійснені касиром зловживання за умови, що останній виправить зроблене.

2. Аудитор погодився не враховувати деякі недоліки роботи підприємства при складанні загального висновку щодо його фінансової звітності у випадку

підвищення гонорару за перевірку, мотивуючи це зростанням відповідальності перед третіми особами.

3. Аудитор поширив достовірну інформацію про погану роботу свого колеги-аудитора, внаслідок чого переманив до себе клієнтів останнього.

4. Вивчаючи документи підприємства, аудитор побачив можливість примножити власність клієнта, але не повідомив про це останнього.

5. Після закінчення аудиту клієнт зробив аудиторіві коштовний подарунок на знак вдячності за гарну й оперативну роботу. Аудитор подарунок прийняв.

6. Аудитор працює консультантом з облікових питань на підприємстві, що перевіряється.

7. Гонорар за проведення аудиторської перевірки становить 75 % чистого прибутку клієнта.

8. Дружина директора аудиторської фірми володіє акціями підприємства, що перевіряється.

9. Аудиторська фірма публікує оголошення в газеті про зміну своєї адреси.

10. Аудитор зажадав надання йому інформації, що становить комерційну таємницю підприємства, посилаючись на те, що інакше не зможе скласти об'єктивний висновок.

### Тест-тренінг до теми 1

1. *Що з нижчеперерахованого належить до системи організації обліку в масштабі підприємства в Україні?*

- 1) шифри синтетичних рахунків;
- 2) форма балансу;
- 3) форма організації бухгалтерського обліку;
- 4) облікова політика;
- 5) податкова політика.

2. *До якої групи причин розбіжностей національних систем обліку і звітності належить регулювання обліку?*

- 1) соціально-економічні;
- 2) політичні;
- 3) географічні;
- 4) не є причиною розбіжностей.

3. *Яку облікову модель характеризують такі риси: регламентоване регулювання обліку, орієнтація на потреби фіскальних органів, систематичне коригування даних звітності?*

- 1) англо-саксонська;
- 2) континентальна;
- 3) південно-американська;
- 4) міжнародна.

4. *Чим відрізняється професійне і регламентоване регулювання обліку?*

- 1) наявністю закону про бухгалтерський облік;
- 2) участю бухгалтерських організацій у розробці облікових регламентів;
- 3) наявністю стандартів обліку;
- 4) обов'язковим дотриманням облікових процедур.

5. Які з нижчеперерахованих вітчизняних підприємств зобов'язані дотримуватися міжнародних стандартів фінансової звітності?

- 1) публічні акціонерні товариства;
- 2) банки, страхові компанії;
- 3) торговельні підприємства;
- 4) малі підприємства.

6. Яка передумова аудиту дає змогу раціонально використовувати бюджетні кошти?

- 1) теорія агентів;
- 2) потреби інвестора;
- 3) державні потреби;
- 4) теорія мотивації.

7. Якою є мета аудиторської перевірки фінансової звітності?

- 1) збір аудиторських доказів;
- 2) пошук викривлень інформації;
- 3) надання рекомендацій з оптимізації обліку;
- 4) формування думки про достовірність показників звітності.

8. Укажіть, яким видом аудиту за часом проведення є обов'язкова перевірка річної фінансової звітності?

- 1) попередній;
- 2) поточний;
- 3) наступний;
- 4) не є аудитом.

9. Які стандарти аудиту є обов'язковими для всіх вітчизняних незалежних аудиторів?

- 1) міжнародні;
- 2) національні;
- 3) внутрішньофірмові;
- 4) жодні з перерахованих.

10. Відповідно до якого принципу Кодексу етики професійних бухгалтерів аудитор не має права перевіряти банк, в якому у нього є депозит?

- 1) об'єктивність;
- 2) професійна компетентність та належна ретельність;
- 3) конфіденційність;
- 4) професійна поведінка.

## ТЕМА 2. ПРОЦЕС РОЗРОБКИ МСФЗ ТА МСА

### 2.1 Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC)

### 2.2 Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB)

### 2.3 Рада з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітності (IAASB)

### 2.4 Етапи процесу розробки МСФЗ та МСА

#### 2.1 Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC)

Міжнародна федерація бухгалтерів International Federation of Accountants (IFAC) є глобальною організацією бухгалтерської професії, яка включає понад 175 організацій-членів та асоційованих організацій у 130 країнах та юрисдикціях, що представляють майже 3 мільйони професійних бухгалтерів. Організації-члени допомагають сформувати світову думку професії, визначити її спрямованість та напрямок, вносячи місцеві та регіональні перспективи у глобальні дебати та міжнародні процеси встановлення стандартів.

**Вимоги до членства** включають підтримку прийняття та впровадження міжнародних стандартів, а також системи забезпечення якості обліку та аудиту, орієнтованої на служіння суспільним інтересам. Члени IFAC повинні:

- підтримувати місію, цілі, принципи IFAC;
- бути фінансово та оперативно життєздатними;
- робити фінансові внески в IFAC.

Членство в IFAC відкрите лише для професійних бухгалтерських організацій.

**Мета** федерації – служити суспільним інтересам, підвищуючи актуальність, репутацію та цінність професії бухгалтера у світі. **Виклики**, з якими стикається суспільство та професія: зменшення довіри громадськості, економічна криза, розвиток автоматизації та цифровізації. **Стратегічний план** федерації – не тільки реагувати на виклики, але й передбачати їх, **стратегічні цілі**:

1) виступати від імені професії:

– взаємодіяти з глобальними установами, серед яких G20, Організація економічного співробітництва та розвитку ОЕСР, Світовий банк та ООН, в ініціативах, що сприяють глобальній економічній стабільності; і

- підтримувати професію шляхом підвищення обізнаності бухгалтерів;
- здійснювати адвокацію бухгалтерів у суспільстві;

2) розвивати професію:

– розробляти та просувати навички та компетенції для задоволення поточних і майбутніх потреб приватного та державного секторів економіки;



– сприяти лідерству думок і знань з тем, орієнтованих на майбутнє професії;

3) сприяти розробці, прийняттю та впровадженню високоякісних міжнародних стандартів.

В IFAC створені консультативні комісії і комітети для зосередження уваги на конкретних секторах професії, зокрема:

– Рада з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітності (IAASB);

– Рада з міжнародних освітніх стандартів в галузі бухгалтерського обліку (IAESB);

– Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA);

– Комітет професійних бухгалтерів у бізнесі;

– Рада з міжнародних стандартів обліку і звітності у державному секторі;

– Комітет транснаціональних аудиторів;

– Консультативний комітет з питань відповідності;

– Комітет з розвитку професійних бухгалтерських організацій;

– Комітет з практики малого і середнього бізнесу.

## **2.2 Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB)**

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) – незалежна некомерційна організація, основною метою якої є розробка в інтересах суспільства єдиного набору високоякісних, зрозумілих, загальновизнаних Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) на основі чітко сформульованих принципів.

**Місія** Ради – розробка МСФЗ, які слугують суспільним інтересам, сприяючи довірі, зростанню економіки та довгостроковій фінансовій стабільності в глобальному масштабі, а також виконують такі функції:

1) забезпечують *прозорість*, підвищуючи міжнародну порівнянність та якість фінансової інформації, дозволяючи інвесторам та іншим учасникам ринку приймати обґрунтовані економічні рішення;

2) посилюють *підзвітність*, зменшуючи інформаційний розрив між постачальниками капіталу (власниками) та людьми, яким вони довірили свої гроші (менеджментом). Стандарти надають інформацію, необхідну для притягнення керівництва до відповідальності та мають життєво важливе значення для регуляторних органів у всьому світі;

3) сприяють *економічній ефективності*, допомагаючи інвесторам визначити можливості та ризики у всьому світі, у такий спосіб покращуючи розподіл капіталу. Використання єдиної мови бухгалтерського обліку знижує вартість капіталу та зменшує міжнародні витрати на звітність для підприємств.

МСФЗ наразі вимагаються у понад 140 юрисдикціях, дозволені у ще 26 юрисдикціях та охоплюють:

– Міжнародні стандарти фінансової звітності;

– Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

– Тлумачення.

## 2.3 Рада з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітності (IAASB)

Рада з міжнародних стандартів аудиту та довіри (IAASB) є незалежним органом, що розробляє високоякісні міжнародні стандарти аудиту, контролю якості, огляду, інших гарантій та супутніх послуг (МСА) з *метою* підвищення якості аудиторської практики у всьому світі та зміцнення довіри громадськості до світової професії аудитора та аудиту.

IAASB встановлює три *стратегічні цілі* на 2020–2023 рр.:

- 1) посилити акцент на нових проблемах, щоб гарантувати, що МСА забезпечують основу для високоякісних аудиторських та супутніх послуг;
- 2) використовувати новаторські способи роботи для зміцнення та розширення можливостей та спроможності виконувати потрібну роботу в потрібний час;
- 3) підтримувати та поглиблювати стосунки із зацікавленими сторонами для досягнення світових відповідних, прогресивних та актуальних МСА.

Для забезпечення суспільних інтересів IAASB отримує вхідні дані від широкого кола зацікавлених сторін: консультативної групи IAASB, органів-членів IFAC, регулюючих та наглядових органів різних країн, фірм, державних установ, інвесторів, широкої громадськості. Робота IAASB є прозорою: проекти стандартів розміщуються на веб-сайті із запрошенням до коментування, засідання IAASB є відкритими для громадськості, порядок денний зборів, документи порядку денного та основні моменти зустрічей розміщені на веб-сайті.

## 2.4 Етапи процесу розробки МСФЗ та МСА

Процес розробки стандарту (МСФЗ або МСА) складається з таких етапів:

1. З метою постійного моніторингу актуальних, проблемних, перспективних питань практики обліку, аудиту, господарської діяльності створюються *робочі групи* Ради з міжнародних стандартів аудиту та довіри або Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

2. Група здійснює *збір інформації* щодо питань, що розглядаються.

3. На основі узагальнення наявної в різних національних юрисдикціях практики щодо питань, що розглядаються, залучення думок експертів та власного судження членів робочої групи створюють *проектну пропозицію*, яка після схвалення відповідною Радою (з міжнародних стандартів аудиту та довіри або з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) оприлюднюється для обговорення зацікавленими особами.

4. Після завершення розумного строку для обговорення робоча група *узагальнює зауваження*, враховуючи чи відкидаючи їх, за необхідності переглядає чи анулює проект стандарту.

5. Після схвалення Радою з міжнародних стандартів аудиту та довіри або Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку кінцевий проект *оприлюднюється* як стандарт аудиту або МСФЗ.

## Питання для самоконтролю

1. *Якою є роль Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) для розвитку вітчизняної економіки?*
2. *Які висновки ви можете сформулювати за результатами порівняльної характеристики ФПБАУ та МФБ?*
3. *Чи є ефективним процес створення МСФЗ або МСА?*

## Практичні завдання до теми 2

**Завдання 2.1** Складіть схему структури та змісту МСФЗ або МСА за напрямом власних наукових інтересів.

**Завдання 2.2** Складіть *План-графік* розробки МСФЗ або МСА за власною темою.

## Тест-тренінг до теми 2

1. *Яким є статус Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC)?*
  - 1) наднаціональний орган, рішення якого є обов'язковими до виконання;
  - 2) підрозділ Міжнародного валютного фонду;
  - 3) незалежна бухгалтерська організація;
  - 4) підрозділ ФПБАУ.
2. *Хто може бути членом IFAC?*
  - 1) громадянин будь-якої країни світу;
  - 2) громадянин країн ЄС та США;
  - 3) бухгалтерська організація будь-якої країни світу;
  - 4) бухгалтерська організація країн ЄС та США.
3. *Якою є мета IFAC?*
  - 1) служити суспільним інтересам, підвищуючи актуальність, репутацію та цінність професії бухгалтера у світі;
  - 2) створювати міжнародні стандарти фінансової звітності;
  - 3) створювати міжнародні стандарти аудиту;
  - 4) захищати інтереси професії бухгалтера у світі.
4. *Хто розробляє міжнародні стандарти фінансової звітності?*
  - 1) Міжнародна федерація бухгалтерів;
  - 2) Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
  - 3) Рада з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітності;
  - 4) ФПБАУ.
5. *Хто розробляє міжнародні стандарти аудиту?*
  - 1) Міжнародна федерація бухгалтерів;
  - 2) Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
  - 3) Рада з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітності;
  - 4) ФПБАУ.

6. *Якою є мета розробки міжнародних стандартів аудиту?*

- 1) служити суспільним інтересам, підвищуючи актуальність, репутацію та цінність професії бухгалтера у світі;
- 2) служити суспільним інтересам, сприяючи довірі, зростанню економіки та довгостроковій фінансовій стабільності в глобальному масштабі;
- 3) підвищувати якість аудиторської практики у всьому світі та зміцнення довіри громадськості до світової професії аудитора та аудиту;
- 4) сприяти підвищенню інвестиційної привабливості підприємств.

7. *Якою є мета розробки міжнародних стандартів фінансової звітності?*

- 1) служити суспільним інтересам, підвищуючи актуальність, репутацію та цінність професії бухгалтера у світі;
- 2) служити суспільним інтересам, сприяючи довірі, зростанню економіки та довгостроковій фінансовій стабільності у глобальному масштабі;
- 3) підвищувати якість аудиторської практики у всьому світі та зміцнення довіри громадськості до світової професії аудитора та аудиту;
- 4) сприяти підвищенню інвестиційної привабливості підприємств.

8. *Який статус мають МСФЗ в Україні?*

- 1) є обов'язковими для визначеного переліку підприємств;
- 2) є обов'язковими для усіх підприємств;
- 3) є рекомендованими для усіх підприємств;
- 4) не застосовуються в Україні;

9. *Який статус мають МСА в Україні?*

- 1) є обов'язковими для визначеного переліку аудиторських фірм / аудиторів;
- 2) є обов'язковими для усіх аудиторських фірм / аудиторів;
- 3) є рекомендованими для усіх аудиторських фірм / аудиторів;
- 4) не застосовуються в Україні.

## ТЕМА 3. ФОРМУВАННЯ ОСНОВНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗА МСФЗ

**3.1 Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів**

**3.2 Подання статей балансу (звіту про фінансовий стан) відповідно до вимог міжнародних стандартів**

**3.3 Структура і зміст звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)**

**3.4 Формати складання звіту про рух грошових коштів відповідно до вимог міжнародних стандартів**

**3.5 Структура і зміст звіту про зміни у власному капіталі**

**3.1 Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів**

**Концептуальна основа фінансової звітності** описує цілі та концепції фінансової звітності загального призначення та розроблена з **метою**:

- сприяння розробці МСФЗ;
- допомоги укладачам звітності у розробці облікової політики;
- допомоги у розумінні та тлумаченні МСФЗ.

Жодне з положень Концептуальної основи не має переваги перед МСФЗ.

**Мета фінансової звітності загального призначення** – надати фінансову інформацію, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів суб'єктові господарювання, що звітує. Зазвичай це інформація про економічні ресурси підприємства (активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати) та якість управління ними.

**Повний комплект фінансової звітності** містить:

- 1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду (баланс);
- 2) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;
- 3) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- 4) звіт про рух грошових коштів за період;
- 5) примітки, що містять виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;
- 6) звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного попереднього періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно.

**Консолідована фінансова звітність** надає інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати як материнського підприємства, так і його дочірніх підприємств як єдиного суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання має **чітко ідентифікувати** кожний фінансовий звіт і примітки через розкриття такої інформації:

- назва суб'єкта господарювання, що звітує;

- звітність стосується одного суб'єкта господарювання чи групи;
- дата кінця звітного періоду (періоду, охопленого комплектом звітності);
- валюта подання;
- рівень округлення, використаний при поданні сум у звітності.

Фінансова звітність зазвичай складається на основі **припущення про безперервність діяльності** суб'єкта господарювання – очікується, що діяльність триватиме в передбачуваному майбутньому, а управлінський персонал не має намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити його діяльність. Інакше потрібно розкрити основу, на якій складено фінансову звітність, та причини, через які діяльність не розглядається як безперервна.

**Періодичність звітування** – мінімум щороку. Якщо суб'єкт господарювання подає фінансову звітність за довший або коротший період, додатково розкриваються:

- причини використання такого періоду;
- факти, що наведені у фінансовій звітності суми не є повністю зіставними.

Основні способи представлення фінансової інформації:

- 1) на основі **принципу нарахування** – відображення доходів та витрат у момент їх здійснення незалежно від грошових потоків;
- 2) на основі **грошових потоків** – відображення інформації про рух грошових коштів.

**Якісні характеристики** фінансової інформації представлені такими:

- 1) основоположні:
  - **доречність** як цінність окремого подання, заснована на оцінці суттєвості (значущості для прийняття рішень);
  - **правдиве подання** як повнота, нейтральність (заснована на обачності) та відсутність помилок;
- 2) посилювальні:
  - **зіставність** як розуміння подібності статей та відмінностей між ними (заснована на послідовності);
  - **можливість перевірки** – прямої (перерахунок) чи непрямої (через пов'язані показники чи операції);
  - **своєчасність** як можливість прийняття вчасних управлінських рішень;
  - **зрозумілість**, що визначається на основі класифікації, чіткого та стислого подання інформації;
- 3) вартісне обмеження – витрати на збір інформації не мають перевищувати вигоди від її застосування.

Сутність елементів фінансової звітності представлена у табл. 3.1.

**Таблиця 3.1 – Елементи фінансової звітності:**

Стаття	Елемент	Визначення чи опис
1	2	3
Економічний ресурс	Актив	Теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій: право, що має потенціал створення економічних вигід



в) *агрегувати* інформацію так, щоб її не завуальовували непотрібна деталізація або надмірне агрегування.

**Класифікація** – це сортування активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу чи витрат за спільними характеристиками з метою розкриття інформації, зокрема, за характером статті, її роллю (функцією) в господарській діяльності, порядком її оцінки.

Крім випадків, коли МСФЗ дозволяють чи вимагають інше, суб'єкт господарювання подає **порівняльну інформацію** стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду.

#### **Концепції капіталу:**

1) *фінансова* – капітал є тотожним чистим активам або власному капіталу суб'єкта господарювання;

2) *фізична* – капітал розглядається як виробнича потужність суб'єкта господарювання на основі, наприклад, кількості одиниць випуску продукції за добу.

#### **Концепції збереження капіталу:**

1) збереження **фінансового** капіталу – прибуток заробляється, якщо фінансова (грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення розподілених дивідендів на користь власників та одержаних від них внесків за цей період. Оцінюється в номінальних грошових одиницях або одиницях постійної купівельної спроможності;

2) збереження **фізичного** капіталу – прибуток заробляється, якщо фізична виробнича потужність (операційна спроможність) суб'єкта господарювання на кінець періоду перевищує фізичну виробничу спроможність на початок періоду після вилучення розподілених дивідендів на користь власників та одержаних від них внесків за цей період.

### **3.2 Подання статей балансу (звіту про фінансовий стан) відповідно до вимог міжнародних стандартів**

В основу звіту про фінансовий стан (балансу) покладено основне рівняння бухгалтерського обліку – балансова рівність, яка відображає взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями і власним капіталом.

За характером балансового рівняння виділяють баланси:

- 1) американський **Активи = Зобов'язання + Капітал**,
- 2) континентальний **Активи = Капітал + Зобов'язання**,
- 3) англійський **Активи – Зобов'язання = Капітал**.

За розміщенням активу і пасиву розрізняють формати:

- 1) **вертикальний** – статті балансу записують одну за одною;
- 2) **горизонтальний** – актив розміщений зліва, пасив – справа.

**МСБО 1 «Подання фінансової звітності»** регламентує мінімальний склад інформації, що має бути подана у звіті про фінансовий стан:

- 1) основні засоби;



- 2) інвестиційна нерухомість;
- 3) нематеріальні активи;
- 4) інші фінансові активи (крім сум, зазначених у 5), 8) та 9));
- 5) інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;
- 6) біологічні активи;
- 7) запаси;
- 8) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- 9) грошові кошти та їх еквіваленти;
- 10) активи, класифіковані як утримувані для продажу;
- 11) торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- 12) забезпечення;
- 13) інші фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в 11) та 12));
- 14) зобов'язання та активи щодо поточного податку на прибуток;
- 15) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи;
- 16) зобов'язання, класифіковані як утримувані для продажу;
- 17) неконтрольовані частки участі, представлені у власному капіталі;
- 18) випущений капітал і резерви, що належать до власників материнського підприємства.

Суб'єкт господарювання має подати *додаткові* рядки, заголовки та проміжні підсумки, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання подає ***поточні та непоточні активи і поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації*** у своєму звіті про фінансовий стан, за винятком випадків, коли подання, яке базується на ***ліквідності***, надає інформацію, що є обґрунтованою та більш доречною. У разі такого винятку суб'єкт господарювання подає ***всі*** активи та зобов'язання у порядку їхньої ліквідності.

Незалежно від прийнятого методу подання суб'єкт господарювання розкриває суму, що очікується до відшкодування або погашення ***через понад 12 місяців***, для кожного рядка активів та зобов'язань, яка об'єднує суми із різним строком погашення.

Суб'єкт господарювання має ***класифікувати актив як поточний***, якщо:

- а) сподівається спожити його у своєму звичайному операційному циклі;
- б) утримує його з метою продажу;
- в) сподівається реалізувати його протягом 12 місяців після звітного періоду;
- г) актив є грошовими коштами чи їх еквівалентами, якщо немає обмежень щодо обміну чи використання для погашення зобов'язання принаймні протягом 12 місяців після звітного періоду.

Усі інші активи потрібно класифікувати як ***непоточні***.

Суб'єкт господарювання класифікує ***зобов'язання як поточне***, якщо:

- а) сподівається погасити його у процесі свого звичайного операційного циклу;

- б) утримує його з метою продажу;
- в) воно підлягає погашенню протягом 12 місяців після звітного періоду;
- г) не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання протягом як мінімум 12 місяців після звітного періоду.

Усі інші зобов'язання класифікуються як *непоточні*.

### 3.3 Структура і зміст звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

*МСБО 1 «Подання фінансової звітності»* регламентує склад інформації *Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід* (звіту про сукупний дохід) як такі обов'язкові статті:

- прибуток або збиток;
- загальний інший сукупний дохід;
- сукупний дохід за період (сума прибутку / збитку та іншого сукупного доходу).

Суб'єкт господарювання має додатково подавати інформацію про *розподіл прибутків або збитків та іншого сукупного доходу* за період, що належить до неконтрольованих часток участі та власників материнського підприємства.

*Інший сукупний дохід* містить статті доходів або витрат (разом із коригуванням перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку за вимогами (дозволом) інших МСФЗ, зокрема:

- зміни у надлишку переоцінки (МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи»);
- переоцінки за програмами з визначеними виплатами (МСБО 19 «Виплати працівникам»);
- прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці (МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»);
- прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу та від фінансових активів, оцінені за справедливою вартістю (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);
- для окремих зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю, величина зміни справедливої вартості, що стосується змін кредитного ризику за зобов'язанням (МСФЗ 9);
- зміни величини вартості опціонів у часі під час відокремлення внутрішньої вартості та часової вартості опціонного контракту (МСФЗ 9);
- фінансові доходи або витрати за страхуванням від випущених контрактів (МСФЗ 17);
- фінансові доходи або фінансові витрати за утримуваними контрактами з перестраховування (МСФЗ 17).

Розділ прибутків та збитків або звіт про прибутки та збитки має містити *окремі рядки*, які подають такі суми за період:

- 1) дохід від звичайної діяльності;
- 2) фінансові витрати;

3) частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;

4) податкові витрати.

Суб'єкт господарювання повинен подавати **додаткові** рядки, заголовки та проміжні підсумки, коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. У такому разі проміжні підсумки повинні:

а) складатися з рядків, які є сумою величин, визнаних та оцінених відповідно до МСФЗ;

б) бути чіткими і зрозумілими;

в) бути послідовними з періоду в період;

г) не відображатися з більшою значимістю, ніж вимагається МСФЗ.

Суб'єкт господарювання **не повинен** подавати будь-які статті доходу або витрат у вигляді **надзвичайних статей**.

**Окремо** розкриваються такі статті **доходу та витрат**:

а) списання запасів до чистої вартості реалізації, списання основних засобів до суми відшкодування, сторнування таких списань;

б) реструктуризація напрямів діяльності суб'єкта господарювання, сторнування будь-яких забезпечень на витрати на реструктуризацію;

в) вибуття об'єктів основних засобів;

г) вибуття інвестицій;

д) припинена діяльність;

е) урегулювання судових позовів;

ж) інші сторнування забезпечень.

Суб'єкт господарювання має **аналізувати витрати**, визнані у прибутку чи збитку, із застосуванням відповідної класифікації:

1) за методом **характеру витрат або елементів витрат**:

Дохід від звичайної діяльності

Інший дохід

Зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва

Сировина та витратні матеріали

Витрати на виплати працівникам

Витрати на амортизацію

Інші витрати

Витрати, всього

Прибуток до оподаткування

2) за методом **функцій витрат або собівартості реалізації**:

Дохід від звичайної діяльності

Собівартість реалізації

Валовий прибуток

Інший дохід

Витрати на збут

Адміністративні витрати

Інші витрати

Прибуток до оподаткування

Вибір методу залежить від історичних, галузевих чинників, характеру суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання, який класифікує витрати за функцією, повинен розкривати *додаткову* інформацію про *характер витрат*.

### 3.4 Формати складання звіту про рух грошових коштів відповідно до вимог міжнародних стандартів

**МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»** підкреслює важливість інформації про грошові потоки суб'єкта господарювання з погляду надання користувачам основи для оцінки:

– здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти;

– зміни в чистих активах суб'єкта господарювання, його фінансовій структурі (зокрема і ліквідність та платоспроможність);

– здатності впливати на суми та строки грошових потоків з метою пристосування до змінюваних обставин та можливостей;

– нинішньої вартості майбутніх грошових потоків різних суб'єктів господарювання;

– зіставності звітності про результати діяльності різних суб'єктів господарювання, оскільки запобігає впливу різних підходів до обліку однакових операцій та подій.

Звіт про рух грошових коштів має відображати грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на *операційну, інвестиційну та фінансову* так, як показано у табл. 3.2.

**Таблиця 3.2 – Склад грошових потоків суб'єкта господарювання за видами діяльності**

Види діяльності	Визначення	Приклади грошових потоків
1	2	3
Операційна	основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю	1) надходження грошових коштів від: – продажу товарів та надання послуг; – роялті, авторських гонорарів, комісійних; 2) виплати грошових коштів: – постачальникам товарів та послуг; – працівникам; – за податками на прибуток (якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю); 3) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей

1	2	3
<i>Інвестиційна</i>	придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів	<p>1) виплати грошових коштів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів;</li> <li>– для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);</li> <li>– як аванси грошовими коштами чи позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою);</li> <li>– за ф'ючерними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність;</li> </ul> <p>2) надходження грошових коштів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;</li> <li>– від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);</li> <li>– від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;</li> <li>– від ф'ючерних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність</li> </ul>
<i>Фінансова</i>	діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання	<p>1) надходження грошових коштів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;</li> <li>– від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик;</li> </ul> <p>2) виплати грошових коштів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання;</li> <li>– для погашення позик;</li> <li>– орендарем для зменшення наявної заборгованості, пов'язаної з орендою</li> </ul>

Відображаючи рух грошових коштів у розрізі видів діяльності, необхідно враховувати, що грошовий потік може мати **комплексний характер**.

Суб'єкт господарювання звітує про грошові потоки від *операційної діяльності*, застосовуючи:

1) *прямий метод*, згідно з яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів; *або*

2) *непрямий метод*, згідно з яким прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу:

а) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;

б) негрошових статей, серед яких амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют та нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств;

в) усіх інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Суб'єкти господарювання *заохочуються* до наведення у звітності грошових потоків від операційної діяльності із застосуванням *прямого методу*, згідно з яким інформацію зазвичай отримують з облікових реєстрів суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання окремо звітує про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності, за винятком звітування про грошові потоки на нетто-основі.

*На нетто-основі* можна відображати у звітності грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання, наприклад:

– акцепт і виплата депозитів банку до запитання;

– кошти, які інвестиційний суб'єкт господарювання утримує для клієнтів;

– орендна плата, яку одержують за дорученням власників майна та сплачують їм;

б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими, наприклад:

– аванси та виплати основних сум боргу клієнтів, які використовують кредитні картки;

– придбання та продаж інвестицій;

– придбання та продаж інших короткострокових позик, строк погашення яких становить не більше трьох місяців.

Грошові потоки, які виникають від операцій *в іноземній валюті*, відображаються у функціональній валюті суб'єкта господарювання із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, який був на дату грошового потоку.

Грошові потоки, що виникають від *податків на прибуток*, розкриваються окремо і класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності, якщо їх не можна конкретно ототожнити з фінансовою та інвестиційною діяльністю.

### 3.5 Структура і зміст звіту про зміни у власному капіталі

Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію, яка надає користувачам його фінансової звітності можливість оцінити цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання стосовно **управління капіталом**, зокрема:

а) якісну інформацію про цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання стосовно управління капіталом, включно з:

– описом того, що управляється як капітал;

– якщо на суб'єкта господарювання поширюються зовнішні вимоги щодо капітал – характер цих вимог, та як ці вимоги враховані в управлінні капіталом;

– як він досягає своїх цілей з управління капіталом;

б) зведені кількісні дані про те, що управляється, як капітал, зокрема, щодо вміщення в капітал певних фінансових зобов'язань (наприклад, форм підпорядкованого боргу) або виключення з капіталу окремих складових (наприклад, компонентів, що виникають внаслідок хеджування грошових потоків);

в) будь-які зміни в а) і б) порівняно з попереднім періодом;

г) чи виконав він протягом періоду всі зовнішні вимоги стосовно капіталу, що поширюються на нього;

г) якщо суб'єкт господарювання не виконав такі зовнішні вимоги стосовно капіталу – наслідки такого невиконання.

Якщо зведене розкриття вимог стосовно капіталу не надає користувачеві корисної інформації або викривлює його розуміння капітальних ресурсів, суб'єкт господарювання має розкривати окремо інформацію щодо кожної з вимог стосовно капіталу, що поширюється на цього суб'єкта господарювання.

**МСБО 1 «Подання фінансової звітності»** регламентує склад такої інформації у **Звіті про зміни у власному капіталі**:

а) загальний сукупний дохід за період, із зазначенням окремо загальних сум, що належать до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток участі;

б) для кожного компонента власного капіталу – вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;

в) для кожного компонента власного капіталу – зіставлення вартості на початок та на кінець періоду з окремим розкриттям змін внаслідок:

– прибутку чи збитку;

– іншого сукупного доходу;

– операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями, показуючи окремо внески власників та розподіл між власниками, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

Суб'єкт господарювання повинен подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках **суми дивідендів**, визнаних як розподілені між власниками протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію.

Зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання за період між початком та кінцем звітного періоду відображає збільшення чи зменшення чистих активів протягом періоду. За винятком змін, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями (таких, як внески до власного капіталу, повторні придбання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання і дивіденди), а також витрат на операції, прямо пов'язані з такими операціями, загальна зміна у власному капіталі протягом періоду відображає *загальну зміну доходу та витрат*, включно з прибутками та збитками, отриманими внаслідок діяльності суб'єкта господарювання протягом періоду.

### Питання для самоконтролю

1. Який висновок ви можете сформулювати за результатами порівняння якісних характеристик фінансової звітності за Концептуальною основою складання і подання фінансових звітів та законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?
2. Для чого використовуються концепції збереження капіталу?
3. Яким є вітчизняний баланс за характером балансового рівняння та форматом?
4. У чому полягає різниця між способами аналізу витрат при складанні звіту про фінансові результати?
5. Якими є переваги та недоліки прямого методу звітування про грошові потоки для укладачів та користувачів фінансової звітності?

### Практичні завдання до теми 3

**Завдання 3.1** Розгляньте *фінансовий звіт* компанії ABC за поточний рік, складений на основі грошових потоків, і спираючись на додаткові дані, надайте варіант звіту за методом нарахувань (тис. у. о.):

Дохід від надання послуг 80

зарплатня 60

паливо 5

Інші витрати 7

Разом витрат 72

Прибуток 8

*Додаткова інформація:*

З 80 тис. у. о., що надійшли як виручка від реалізації послуг, 20 тис. у. о. сплачені за послуги, надані у попередньому році, аналогічно 12 тис. у. о. – це зарплатня, нарахована в попередньому році, але не виплачена до кінця року. У звіті не враховується амортизація обладнання (первісна вартість 90 тис. у. о., очікувана ліквідаційна вартість 3 тис. у. о., термін експлуатації 7 років, використовується лінійний метод нарахування амортизації). Не відображені також 16 тис. у. о. виручки за надані послуги, на які рахунок виставлений у поточному році, але оплата буде проведена в наступному році. Рахунок на



використане в поточному році паливо в сумі 1 500 у. о. не був сплачений компанією до кінця року.

**Завдання 3.2** Використовуючи дані Пробного балансу АВС Компані на 31.12.2020 р. (у. о.) та виконавши трансформаційні записи за нижченаведеними фактами господарського життя, *складіть фінансові звіти* відповідно до міжнародних вимог.

Рахунки	Дебет	Кредит
Обладнання (5 машин по 2 000 у. о.)	10 000	
Виробничі запаси	2 000	
Дебіторська заборгованість	4 000	
Кошти на рахунках у банку	1 000	
Короткостроковий кредит		2 000
Рахунки до сплати		1 880
Акціонерний капітал		3 500
Виручка від продажів		20 000
Витрати на виробництво реалізованої продукції	8 000	
Орендна плата	2 500	
Адміністративні витрати	800	
Фінансовий результат від продажу машини		1 000
Витрати на сплату процентів за кредит	80	
Усього:	28 380	28 380

У порядку трансформації рахунків має відобразитися така інформація:

- Сума витрат на оренду складає 500 у. о., сплачених за період січень–березень 2021 року.
- Дебіторська заборгованість містить безнадійний борг 40 у. о.
- Знос обладнання обчислюється за прямолінійним методом за нормою 25 % річних .
- Сума відсотків за кредит не враховує 20 у. о. за грудень 2020 року.
- В останній день року одна з машин була продана за 1 000 у. о. За цією операцією на момент складання балансу на рахунках був зроблений запис за дебетом Кошти на рахунках у банку і кредитом Фінансовий результат від продажу машини.
- Має бути сплачений податок на прибуток у сумі 2000 у. о.
- З прибутку мають бути виплачені дивіденди в сумі 400 у. о.

**Завдання 3.3** Містер Джон планує відкрити пересувний магазин з продажу фруктів і овочів 1 січня поточного року, вклавши суму в 3 000 у. о. зі своїх коштів, розраховуючи придбати автофургон за 4 000 у. о. та орендувати гараж за 500 у. о. в квартал (оплата проводиться авансом).

За прогнозом, оснащення фургона і гаража потребує 2 500 у. о., закупівля страхових запасів – 500 у. о., дохід від реалізації складе в середньому 6 000 у. о. щомісячно при вартості закупівель у 3 000 у. о.

Інші щомісячні витрати складуть (у. о.):

- зарплата помічника з неповним робочим днем 200
- оплата дорожнього податку 100
- витрати на експлуатацію фургона 200

- інші витрати 100
- власна зарплата 500

Щоденна закупівля товару і продаж здійснюється за готівку.

Складіть *прогноз руху грошових коштів* по магазину м-ра Джона помісячно за період до 30 червня поточного року і *прогноз фінансових результатів* за 1 півріччя (амортизація фургона та оснащення гаража нараховується пропорційним методом з розрахунку 20 % річних, податок на прибуток стягується в липні поточного року і січні наступного року за ставкою 30 %).

**Завдання 3.4** Компанія А купує компанію В. Нижче представлені баланси компаній на дату придбання з урахуванням ринкової оцінки майна (тис. у. о.):

<i>Баланс компанії В</i>		<i>Баланс компанії А</i>	
Актив	Пасив	Актив	Пасив
Основні засоби 1 000	Статутний капітал 1 100	Основні засоби 3 500	Статутний капітал 4 000
Запаси 800	Зобов'язання 900	Запаси 1 000	Зобов'язання 2 000
Кошти 200		Кошти 1 500	
Усього 2 000	Усього 2 000	Усього 6 000	Усього 6 000

Складіть баланс компанії А після придбання, якщо за компанію В сплачено:

- 1) 2 600 тис. у. о.;
- 2) 900 тис. у. о.

**Завдання 3.5 (СРС).** Містер Джон має у розпорядженні 1 500 у. о. готівки і збирається використовувати їх для створення спільного підприємства з містером Смітом (на умовах рівних інвестицій): придбання автотрейлера і його експлуатації як закускової впродовж півроку (з квітня по вересень поточного року). Після закінчення зазначеного періоду передбачається ліквідація підприємства.

На підставі наведених нижче даних складіть *прогноз руху грошових коштів* закускової:

1. Трейлер може бути придбаний за 500 у. о. і реалізований за ту ж ціну після закінчення піврічного періоду.
2. Усі закупівлі проводяться за готівку.
3. Додатково потрібно витратити 500 у. о. на закупівлю страхових запасів (ці запаси будуть реалізовані за ту ж ціну в кінці піврічного періоду).
4. Інші витрати складають:
  - плата за місце на стоянці – 100 у. о. на місяць готівкою;
  - вартість пального – 150 у. о. на місяць з відстрочкою платежу 1 місяць (у вересні оплата за 2 місяці);
  - зарплата партнерів встановлена в розмірі 300 у. о. кожному щомісячно.
5. Банк готовий надати короткостроковий кредит за умови надання прогнозу руху грошових коштів під 16 % річних за позику та 14 % річних за вкладом (відсоток виплачується або вноситься щомісяця на основі сальдо на кінець місяця й округлюється до цілих).

6. Дані по планованій реалізації продукції закускової помісячно такі:

	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень
Кількість реалізованих, шт.:						
– гамбургерів;	1 000	1 000	1 200	1 200	1 200	1 000
– хот-догів;	1 000	1 000	1 200	1 200	1 200	1 000
– напоїв	1 400	1 400	1 600	1 600	1 600	1 400
Продажна ціна, у. о.:						
– гамбургерів;	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60
– хот-догів;	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60
– напоїв;	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
– конд. виробів	1 000	1 000	1 200	1 200	1 200	1 000
Витрати на закупівлю, у. о.:						
– котлет;	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30
– сосисок;	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28
– напоїв;	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25
– конд. виробів;	80 %	80 %	80 %	80 %	80 %	80 %
– булочок	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08

**Тест-тренінг до теми 3**

**1. Розрахуйте витрати компанії ABC за січень поточного року методом нарахувань за такими даними (у. о.):** нарахована і виплачена зарплатня працівникам компанії за січень поточного року 3 000; повернена позика 10 000 і сплачено 600 %; сплачено постачальникам за матеріали, що надійшли і витрачені в січні поточного року, 15 000; сплачено постачальникам за матеріали, що надійшли і витрачені в попередньому році, 7 000; придбано і використано паливо на 9 000; сплачено орендну плату за звітний місяць 120; сплачено податок на прибуток, отриманий у попередньому році, 2 000.

1)  $3\,000 + 600 + 15\,000 + 9\,000 + 120 = 27\,720$ ;

2)  $3\,000 + 10\,000 + 600 + 15\,000 + 7\,000 + 9\,000 + 120 + 2\,000 = 46\,720$ ;

3)  $3\,000 + 10\,000 + 600 + 15\,000 + 7\,000 + 9\,000 + 120 = 44\,720$ ;

4)  $3\,000 + 600 + 15\,000 + 7\,000 + 9\,000 + 120 = 34\,720$ .

**2. Визначте величину прибутку за рік компанії ABC за такими даними (у. о.):** дохід від послуг, наданих з відстрочкою платежу, 55 000; дохід від послуг, наданих за готівковий розрахунок, 15 000; кошти, що надійшли в оплату наданих послуг за рахунками, 42 000; витрати, включені в рахунки, 30 000; витрати, оплачені готівкою, 20 000; нерозподілений прибуток на початок року 90 000; нерозподілений прибуток на кінець року 105 000; виплачено дивідендів за рік 5 000; грошові кошти, отримані від додаткової емісії акцій, 10 000.

1)  $55\,000 + 15\,000 + 42\,000 - 30\,000 - 20\,000 + 105\,000 - 90\,000 + 5\,000 + 10\,000 = 92\,000$ ;

2)  $55\,000 + 15\,000 - 30\,000 - 20\,000 + 105\,000 - 90\,000 + 5\,000 = 40\,000$ ;

3)  $55\,000 + 15\,000 - (30\,000 + 20\,000) = 20\,000$ ;

4)  $10\,500 - 90\,000 + 5\,000 = 20\,000$ .

**3. Розрахуйте грошовий потік за операційною діяльністю компанії ABC за такими даними (тис. у. о.):** отримано готівкою від додаткової емісії акції 250,

на рахунок у банку зарахована довгострокова позика 1 250; відсотки до сплати за кредитом (витрачений на виплату зарплатні працівникам) 400, з них 270 сплачено в поточному періоді; дивіденди до сплати 1 200 (оплата в наступному періоді); зобов'язання з корпоративного податку на прибуток на кінець року 400, сплачено за період 600, зокрема 200 з податків, відстрочених на майбутні періоди; придбано обладнання на 1 500; верстат первісною вартістю 100 і накопиченою амортизацією 60 проданий за 20 (оплата готівкою); на банківський рахунок надійшов гонорар за консалтингові послуги 100; виручка від реалізації продукції за готівку 30 650; собівартість реалізованої продукції 26 000 (витрати сплачені готівкою); придбана філія за реальною вартістю: рахунки до отримання 100, запаси 140, обладнання 650, рахунки до оплати 100, довгострокові позики 200.

$$1) -270 - 600 + 100 + 30\ 650 - 26\ 000 = 3\ 880;$$

$$2) -1500 + 20 - (100 + 140 + 650 - 100 - 200) = -2\ 070;$$

$$3) +250 + 1\ 250 = +1\ 500;$$

$$4) 250 + 1\ 250 - 40 - 400 - 1\ 500 + 20 + 100 + 30\ 650 - 26\ 000 + 100 + 140 + 650 - 100 - 200 = 4\ 920.$$

**4. Розрахуйте грошовий потік за інвестиційною діяльністю компанії ABC за такими даними** (тис. у. о.): отримано готівкою від додаткової емісії акції 250, на рахунок у банку зарахована довгострокова позика 1 250; відсотки до сплати за кредитом (витрачений на виплату зарплатні працівникам) 400, з них 270 сплачено в поточному періоді; дивіденди до сплати 1 200 (оплата в наступному періоді); зобов'язання з корпоративного податку на прибуток на кінець року 400, сплачено за період 600, зокрема 200 з податків, відстрочених на майбутні періоди; придбано обладнання на 1 500; верстат первісною вартістю 100 і накопиченою амортизацією 60 проданий за 20 (оплата готівкою); на банківський рахунок надійшов гонорар за консалтингові послуги 100; виручка від реалізації продукції за готівку 30 650; собівартість реалізованої продукції 26 000 (витрати сплачені готівкою); придбана філія за реальною вартістю: рахунки до отримання 100, запаси 140, обладнання 650, рахунки до оплати 100, довгострокові позики 200.

$$1) -270 - 600 + 100 + 30\ 650 - 26\ 000 = 3\ 880;$$

$$2) -1500 + 20 - (100 + 140 + 650 - 100 - 200) = -2\ 070;$$

$$3) +250 + 1\ 250 = +1\ 500;$$

$$4) 250 + 1\ 250 - 40 - 400 - 1\ 500 + 20 + 100 + 30\ 650 - 26\ 000 + 100 + 140 + 650 - 100 - 200 = 4\ 920.$$

**5. Розрахуйте грошовий потік за фінансовою діяльністю компанії ABC за такими даними** (тис. у.о.): отримано готівкою від додаткової емісії акції 250, на рахунок у банку зарахована довгострокова позика 1 250; відсотки до сплати по кредиту (витрачений на виплату зарплатні працівникам) 400, з них 270 сплачено в поточному періоді; дивіденди до сплати 1 200 (оплата в майбутньому періоді); зобов'язання з корпоративного податку на прибуток на кінець року 400, сплачено за період 600, в т. ч 200 з податків, відстрочених на майбутні періоди; придбано обладнання на 1 500; верстат первісною вартістю 100 і накопиченою амортизацією 60 проданий за 20 (оплата готівкою); на банківський рахунок

надійшов гонорар за консалтингові послуги 100; виручка від реалізації продукції за готівку 30650; собівартість реалізованої продукції 26000 (витрати сплачені готівкою); придбана філія за реальною вартістю: рахунки до отримання 100, запаси 140, обладнання 650, рахунки до оплати 100, довгострокові позики 200.

$$1) -270 - 600 + 100 + 30650 - 26000 = 3880;$$

$$2) -1500 + 20 - (100 + 140 + 650 - 100 - 200) = -2070;$$

$$3) +250 + 1250 = +1500;$$

$$4) 250 + 1250 - 40 - 400 - 1500 + 20 + 100 + 30650 - 26000 + 100 + 140 + 650 - 100 - 200 = 4920.$$

## ТЕМА 4. МІЖНАРОДНІ ВИМОГИ ДО ПРЕДСТАВЛЕННЯ ІНШОЇ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

### 4.1 Відображення іншої інформації фінансової звітності

#### 4.2 Подання звітності за сегментами

#### 4.3 Особливості консолідованої звітності

#### 4.4 Відображення у звітності змін в обліковій політиці та виправлення помилок

### 4.1 Відображення іншої інформації фінансової звітності

Іншою інформацією фінансової звітності є:

1. **Фінансовий огляд** (у вітчизняній практиці – *Звіт про управління*).
2. **Примітки до фінансової звітності**.

1. Суб'єкти господарювання подають **фінансовий огляд**, складений управлінським персоналом для пояснення основних характеристик фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання, а також пов'язаних з ними невизначеностей, зокрема:

а) **основних чинників і впливів**, які визначають фінансові результати діяльності:

- змін у середовищі, в якому діє суб'єкт господарювання;
- реакції суб'єкта господарювання на зміни та їхній вплив;
- опис політики суб'єкта господарювання щодо інвестицій для збереження та покращання фінансових результатів діяльності, включно з політикою щодо дивідендів;

б) **джерел фінансування** суб'єкта господарювання та запланованого співвідношення його зобов'язань до власного капіталу;

в) **ресурсів** суб'єкта господарювання, не визнаних у звіті про фінансовий стан відповідно до МСФЗ;

г) **висновків та інших документів** (наприклад, екологічних звітів та звітів про додану вартість), особливо в тих галузях, де екологічні чинники є суттєвими і робітники вважаються важливою групою користувачів.

**Вітчизняна практика:** Методичні рекомендації зі складання звіту про управління (наказ Міністерства фінансів України від 07.12.201 р. № 982) розглядають «достовірну фінансову та нефінансову інформацію про діяльність підприємства, його стан та перспективи розвитку» та розкриття «основних ризиків і невизначеності його діяльності» як дані щодо:

- 1) організаційної структури та опису діяльності підприємства;
- 2) результатів діяльності;
- 3) ліквідності та зобов'язань;
- 4) екологічних аспектів;
- 5) соціальних аспектів та кадрової політики;

- 6) ризиків;
- 7) досліджень та інновацій;
- 8) фінансових інвестицій;
- 9) перспектив розвитку;

10) корпоративного управління (для підприємств-емітентів цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

Великим підприємствам, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує 500 працівників, рекомендується вносити у звіт про управління нефінансові показники діяльності, що містять інформацію щодо впливу діяльності на навколишнє середовище, довкілля, соціальні питання, зокрема на питання соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, а саме:

- стислий опис моделі діяльності підприємства;
- опис політики, яку провадить підприємство щодо зазначених питань;
- результат такої політики;
- основні ризики, пов'язані із зазначеними питаннями, що стосуються діяльності підприємства, зокрема і (якщо доречно) ділові відносини, продукція або послуги, які можуть спричинити негативні наслідки у цих сферах, та як підприємство здійснює управління цими ризиками;

- основні нефінансові показники, що характеризують діяльність підприємства.

Якщо підприємство не провадить політики щодо зазначених питань, рекомендується зазначати відповідне пояснення у нефінансовій інформації. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Також підприємства у звіті про управління можуть розміщувати посилання на загальнодоступні джерела, які містять необхідну інформацію.

**2. Примітки до фінансової звітності** за міжнародними вимогами не мають усталеної форми та містять суттєву інформацію щодо елементів фінансової звітності, склад і формат подачі якої рекомендується окремими МСБО та МСФЗ.

Згідно з **МСБО 1 «Подання фінансової звітності»** у Примітках необхідно:

- а) подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і про застосовані конкретні облікові політики;

- б) розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано в іншому місці у фінансовій звітності;

- в) надавати інформацію, яку не подано в іншому місці у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння.

Суб'єкт господарювання, наскільки це можливо, повинен подавати примітки до фінансової звітності **впорядковано**, наприклад:

- а) об'єднувати в одну групу інформацію про конкретні види операційної діяльності;

б) об'єднувати у групи інформацію про статті, що оцінюються за одним методом;

в) слідувати порядку рядків у звіті про прибутки або збитки та звіті про фінансовий стан щодо:

– зазначення відповідності МСФЗ;

– викладу суттєвих застосованих облікових політик;

– інформації, що підтверджує статті, подані в основних звітах;

– розкриття іншої інформації, включно з умовними зобов'язаннями та невизнаними контрактними зобов'язаннями, розкриттям нефінансової інформації, наприклад, цілей та політики щодо управління фінансовими ризиками суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання може подавати примітки, що надають інформацію про основу складання фінансової звітності та конкретні облікові політики як *окремий розділ фінансової звітності*.

Суб'єкт господарювання у Примітках має розкрити свої **суттєві облікові політики**, зокрема:

а) основу (основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності;

б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності.

Разом з обліковими політиками має розкриватися інформація про *судження*, що застосовував управлінський персонал, зроблені *припущення*, що стосуються майбутнього, основні *джерела невизначеності оцінки* на кінець звітного періоду, які становлять значний ризик спричинити суттєве коригування балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році.

Для фінансових інструментів з правом дострокового погашення, класифікованих як *інструменти власного капіталу*, суб'єкт господарювання повинен розкривати (якщо ця інформація не розкрита в іншому місці):

а) узагальнені кількісні дані про суму, класифіковану як власний капітал;

б) цілі, політики та процеси управління своїми зобов'язаннями щодо зворотного викупу або відшкодування інструментів, коли цього вимагатимуть від нього держателі інструментів, включно з будь-якими змінами за попередній період;

в) очікуване вибуття грошових потоків на відшкодування чи зворотний викуп такого класу фінансових інструментів;

г) інформацію про те, як було визначено очікуване вибуття грошових потоків на відшкодування чи зворотний викуп.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати у Примітках таку **іншу інформацію**:

а) суму *дивідендів*, запропонованих або оголошених перед затвердженням фінансової звітності до випуску, але не визнаних як розподілені між власниками протягом періоду, та відповідну суму на акцію;

б) суму будь-яких невизнаних накопичених *дивідендів* за привілейованими акціями.



Суб'єкт господарювання повинен розкривати **таку інформацію**, якщо її не розкрито в іншій інформації, опублікованій з фінансовою звітністю:

а) місце розташування та юридичну форму суб'єкта господарювання, країну його реєстрації та адресу зареєстрованого офісу (або основне місце ведення господарської діяльності, якщо воно не збігається з місцем зареєстрованого офісу);

б) опис характеру операцій суб'єкта господарювання та його основної діяльності;

в) назву материнського підприємства та фактичного кінцевого материнського підприємства групи; та

г) якщо це суб'єкт господарювання з обмеженим строком існування, інформацію стосовно тривалості його існування.

## 4.2 Подання звітності за сегментами

**МСФЗ 8 «Операційні сегменти»** рекомендує суб'єктові господарювання розкривати інформацію щодо характеру та фінансового впливу економічної діяльності, якою він займається, а також економічних умов, за яких він функціонує, у розрізі важливих підрозділів – операційних сегментів. **Операційний сегмент** – це компонент суб'єкта господарювання:

а) який займається економічною діяльністю, від якої може мати доходи та нести витрати;

б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником для прийняття рішень про ресурси, які потрібно розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності;

в) про який доступна дискретна фінансова інформація.

Суб'єктові господарювання необхідно наводити **окремо** інформацію про кожен операційний сегмент, який:

а) визначений відповідно до цього МСФЗ або є результатом угруповання двох або кількох сегментів;

б) *перевищує кількісні порогови.*

Два або кілька операційних сегментів можна *об'єднати* в один операційний сегмент, якщо економічні характеристики сегментів та самі сегменти подібні за кожним із таких аспектів:

а) характером продуктів і послуг;

б) характером виробничих процесів;

в) типом або класом клієнта їх продуктів і послуг;

г) методами, застосовуваними для розповсюдження продукції або надання послуг;

д) характером правового середовища.

Суб'єкт господарювання відображає в звітності **окремо** інформацію про

операційний сегмент, який відповідає будь-якому з таких **кількісних порогів**:

а) його відображений у звітності *дохід*, включно з продажами зовнішнім клієнтам, так і міжсегментними продажами або трансфертними операціями, становить **10 % (або більше)** сукупного (внутрішнього та зовнішнього доходу) всіх операційних сегментів;

б) абсолютна величина відображеного у звітності *прибутку або збитку* становить **10 % (або більше)** більшої за абсолютною величиною суми:

– сукупного відображеного у звітності прибутку всіх операційних незбиткових сегментів;

– сукупного відображеного у звітності збитку всіх операційних збиткових сегментів;

в) його *активи* становлять **10 % (або більше)** сукупних активів усіх операційних сегментів.

Операційні сегменти, які не відповідають кількісним порогам, можуть вважатися звітними та розкриватися окремо, якщо управлінський персонал вважає, що така інформація буде корисною користувачам фінансової звітності.

Якщо **сукупний зовнішній дохід**, відображений у звітності за операційними сегментами, становить **менше 75 % доходу** суб'єкта господарювання, додаткові операційні сегменти потрібно визначати як звітні сегменти (навіть якщо вони не відповідають критеріям), доки принаймні 75 % доходу суб'єкта господарювання не будуть внесені до звітних сегментів.

Суб'єкт господарювання має **розкривати у фінансовій звітності**:

а) загальну інформацію в розрізі операційних сегментів:

– чинники, використані для визначення звітних сегментів суб'єкта господарювання;

– види продуктів і послуг, від яких кожен звітний сегмент отримує доходи;

б) інформацію про відображений у звітності прибуток або збиток сегмента, активи, зобов'язання сегмента та основу оцінки;

в) узгодження загальних сум доходів, активів, зобов'язань та інших суттєвих показників сегмента з відповідними сумами суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання відображає у звітності таку **географічну інформацію**, крім випадків, коли інформація є недоступною та витрати на її розробку є надмірними:

а) доходи від зовнішніх клієнтів:

– що належать до країни походження суб'єкта господарювання;

– що належать до всіх іноземних країн у сукупності, в яких суб'єкт господарювання отримує доходи;

б) непоточні активи, за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, активів програм виплат, пов'язаних із закінченням трудової діяльності та прав, що виникають за страховими контрактами:

– що розташовані в країні постійного проживання суб'єкта

господарювання;

– що розташовані в усіх іноземних країнах у сукупності, в яких суб'єкт господарювання утримує активи.

Суб'єкт господарювання має розкрити інформацію про ступінь залежності від своїх основних клієнтів – факт, що доходи від операцій з одним зовнішнім клієнтом досягають *10 % (або більше) доходів*, загальну суму доходів від кожного такого клієнта, назву сегмента (сегментів), у яких відображено такі доходи.

#### 4.3 Особливості консолідованої звітності

**Консолідована фінансова звітність** – це фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання. **Материнське підприємство** – суб'єкт господарювання, який контролює одного або кілька суб'єктів господарювання.

##### **МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»**

а) вимагає від суб'єкта господарювання (*материнського підприємства*), який контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання (*дочірні підприємства*), подавати консолідовану фінансову звітність;

б) визначає *принципи контролю* та запроваджує контроль як основу для консолідації;

в) встановлює, *як застосовувати принцип контролю*, щоб виявити, чи контролює інвестор об'єкт інвестування і, отже, чи повинен він консолідувати цей об'єкт інвестування;

г) встановлює *облікові вимоги до складання консолідованої фінансової звітності*;

д) *визначає інвестиційний суб'єкт господарювання* та встановлює виняток для консолідації окремих дочірніх підприємств інвестиційного суб'єкта господарювання.

Інвестор, незалежно від характеру його участі у суб'єкті господарювання (об'єкті інвестування), визначає, чи є він *материнським підприємством* шляхом оцінки, чи контролює він об'єкт інвестування.

**Інвестор контролює** об'єкт інвестування, коли дотримані такі позиції:

а) *має владні повноваження* щодо об'єкта інвестування (наявні права, що дають нинішню здатність керувати значущими видами діяльності);

б) *знає ризиків*, або має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування;

в) *здатний скористатися* власними повноваженнями з метою впливу на результати діяльності об'єкта інвестування.

Приклади значущих видів діяльності, рішень щодо них та прав, які можуть надати інвесторові владні повноваження, наведені у табл. 4.1.

**Таблиця 4.1 – Приклади значущих видів діяльності, рішень, прав, які надають інвесторові владні повноваження**

Значущі види діяльності	Рішення щодо значущих видів діяльності	Права, які надають інвесторові владні повноваження
продаж та придбання товарів або послуг	прийняття операційних та капітальних рішень щодо об'єкта інвестування, зокрема й ухвалення бюджету	права у формі реального або потенційного права голосу об'єкта інвестування
управління фінансовими активами протягом терміну їхньої дії	призначення на посаду, встановлення розміру винагороди, звільнення провідного управлінського персоналу об'єкта інвестування	права призначати, переводити на іншу посаду, звільняти членів провідного управлінського персоналу об'єкта інвестицій, що можуть керувати значущими видами діяльності
відбір, придбання або продаж активів	розслідування та розробка нових продуктів або процесів	права призначати або відсторонювати інший суб'єкт господарювання, який керує значущими видами діяльності
визначення структури фінансування або отримання фінансування		права вказувати об'єкту інвестування на необхідність здійснення операцій або накладення вето на зміни в операціях на користь інвестора
		інші права (наприклад, приймати рішення, визначені у контракті з управлінським персоналом), які надають утримувачеві здатність керувати значущими видами діяльності

Підставами припускати наявність владних повноважень є, зокрема, такі ситуації:

а) провідний управлінський персонал об'єкта інвестування, який має можливість керувати значущими видами діяльності, представлений теперішніми або колишніми працівниками інвестора;

б) діяльність об'єкта інвестування залежить від інвестора, наприклад:

– у питаннях фінансування значної частини діяльності об'єкта інвестування;

– у питаннях надання критично важливих послуг, технології, матеріалів чи сировини;

– у питаннях, пов'язаних із провідним управлінським персоналом, наприклад, персонал інвестора володіє спеціалізованими знаннями стосовно діяльності об'єкта інвестування;

– інвестор гарантує значну частину зобов'язань об'єкта інвестування;

– інвестор контролює активи, наприклад, ліцензії або торгові марки, які є критично важливими для діяльності об'єкта інвестування;

в) значна частина діяльності об'єкта інвестування здійснюється за участю інвестора або від його імені;

г) ризики або права інвестора щодо результатів діяльності об'єкта інвестування непропорційно більші, ніж його права голосу або інші подібні права.

Чинниками визначення суттєвих прав виступають такі:

а) існування бар'єрів (економічних чи інших), що перешкоджають утримувачеві(-ам) прав реалізувати ці права, зокрема:

- фінансові штрафи та стимули, що запобігають реалізації утримувачем його прав (або стримують від їх реалізації);
- ціна реалізації або конверсії, що створює фінансовий бар'єр, що перешкоджає реалізації утримувачем його прав (або стримують від їх реалізації);
- умови та терміни, через які реалізація прав є малоімовірною, наприклад, умови, що звужують часові межі їх реалізації;
- відсутність чіткого, обґрунтованого механізму в статутних документах об'єкта інвестування або у чинному законодавстві чи нормативних актах, які б дали змогу утримувачеві реалізувати свої права;
- нездатність утримувача одержати інформацію, необхідну для реалізації його прав;
- операційні бар'єри або стимули, що перешкоджають реалізації утримувачем його прав (або стримують від їх реалізації), наприклад, відсутність інших керівників, які б мали бажання або були б здатні надавати спеціалізовані послуги чи брати в управління частку участі, утримувані теперішнім керівником;
- правові чи регуляторні вимоги, що запобігають реалізації утримувачем його прав, наприклад, коли іноземному інвестору забороняється реалізовувати його права;

б) запровадження механізму, який надає практичну можливість реалізовувати права на колективній основі в разі, якщо реалізація прав вимагає згоди кількох сторін, або коли права належать більш ніж одній стороні;

в) отримання стороною (або сторонами), що утримує(-ують) такі права, вигоди від реалізації цих прав.

Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи *єдині облікові політики* для подібних операцій та інших подій за подібних обставин, подає *неконтрольовані частки участі* в консолідованому звіті про фінансовий стан окремо від капіталу власників материнського підприємства. У разі **втрати контролю** над дочірнім підприємством материнське підприємство:

а) припиняє визнання активів та зобов'язань колишнього дочірнього підприємства у консолідованому звіті про фінансовий стан;

б) визнає будь-яку інвестицію, збережену в колишньому дочірньому підприємстві, за її справедливою вартістю на дату втрати контролю, та у подальшому обліковує її та будь-яку заборгованість колишнього дочірнього підприємства або перед колишнім дочірнім підприємством згідно з відповідними МСФЗ;

в) визнає прибуток або збиток, пов'язаний із втратою контролю над колишньою контрольною часткою участі.

#### **4.4 Відображення у звітності змін в обліковій політиці та виправлення помилок**

**МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»** визначає **облікові політики** як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практику, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та

поданні фінансової звітності. *Зміна в обліковій оцінці* – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань та пов'язаних із ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.

Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики *послідовно* для подібних операції, подій або умов, якщо МСФЗ не вимагає або не дозволяє іншого, але *повинен (може) змінити облікову політику*, якщо це вимагається МСФЗ, або приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Не вважається змінами в облікових політиках:

а) застосування облікової політики до операцій, подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;

б) застосування нової облікової політики до операцій, подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.

Зміни в облікову політику можуть вноситися *ретроспективно* (застосування нової облікової політики щодо операцій, подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди) і *перспективно* (застосуванням нової облікової політики до операцій, що відбуваються після дати змінювання облікової політики, та визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна).

Якщо зміна в обліковій політиці застосовується *ретроспективно*, суб'єкт господарювання має *коригувати* залишок кожного компонента власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди. Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один або кілька поданих попередніх періодів, суб'єкт господарювання має застосовувати нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань станом на початок найпершого періоду, щодо якого є можливим ретроспективне застосування, та зробити відповідні коригування залишків на початок періоду кожного компонента власного капіталу, на який вона впливає, за той період. Якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, суб'єкт господарювання має коригувати порівняльну інформацію та застосовувати нову облікову політику *перспективно* з найбільш ранньої можливої дати.

Які розкриття інформації щодо зміни облікової політики мають бути показані у звітності залежно від причин зміни (вимагалася МСФЗ або зроблена добровільно), представлено у табл. 4.2.

**Таблиця 4.2 – Розкриття інформації щодо зміни облікової політики**

<i>Зміна вимагалася МСФЗ</i>	<i>Зміна зроблена добровільно</i>
назва МСФЗ	характер зміни в обліковій політиці
факт, що зміна здійснюється відповідно до положень перехідного періоду	причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію
характер зміни	сума коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо): - для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; - для прибутку на акцію, якщо застосовується МСБО 33
опис положень перехідного періоду	
положення перехідного періоду, які могли б мати вплив на майбутні періоди	
сума коригування за поточний та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо): – для кожної статті звітів, на яку це впливає; – для прибутку на акцію, якщо застосовується МСБО 33	сума коригування, пов'язана з періодами, що передують поданим (наскільки це можливо)
сума коригування, пов'язана з періодами, що передують поданому (наскільки це можливо)	якщо ретроспективне застосування є неможливим для конкретного попереднього періоду (періодів), що передують поданим, розкривають обставини, що призвели до існування цієї умови, а також описують, як та з якого часу застосовується зміна
якщо ретроспективне застосування неможливе для попереднього періоду (періодів), що передують поданому, розкривають обставини, що призвели до існування такої умови, та описують, як і з якого часу застосовується зміна	

Унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити не точно, а *попередньо*, зокрема, щодо безнадійних боргів, старіння запасів, справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань, строків корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них, гарантійних зобов'язань тощо. Тому може виникнути потреба в *перегляді попередньої облікової оцінки*, якщо відбуваються зміни обставин, на яких базувалася оцінка, або внаслідок нової інформації чи більшого досвіду. За своїм характером перегляд оцінок не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилки. При цьому зміна застосованої *основи оцінки* є зміною облікової політики.

Вплив *зміни облікової оцінки* визнають *перспективно*, включно з його прибутком або збитком:

- а) у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період;
- б) у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.

Тією мірою, якою зміна в обліковій оцінці приводить до змін в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, її визнають шляхом коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в періоді, коли відбулася зміна.

Суб'єкт господарювання **розкриває інформацію** про характер та суму зміни в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди, за винятком розкриття інформації про вплив на майбутні періоди, якщо неможливо попередньо оцінити такий вплив. Якщо інформацію про розмір впливу на майбутні періоди не розкрито через неможливість його попередньої оцінки, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт.

**Помилки** можуть виникати щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності. Фінансова звітність не відповідає МСФЗ, якщо містить *суттєві* помилки або *несуттєві* помилки, зроблені *навмисно* для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Потенційні помилки поточного періоду, виявлені протягом цього періоду, виправляють до затвердження фінансової звітності до випуску. Проте суттєві помилки іноді не виявляють, доки не настане подальший період, і такі помилки попереднього періоду виправляють у порівняльній інформації, поданій у фінансовій звітності за такий подальший період.

Суб'єкт господарювання виправляє **суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно** в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:

а) перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка, або

б) перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший із поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів.

У фінансовій звітності суб'єкт господарювання має розкрити таку **інформацію**:

а) характер помилки попереднього періоду;

б) суму виправлення за кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):

статті фінансових звітів, на яку вона впливає;

прибуток на акцію, якщо застосовується МСБО 33;

в) суму виправлення на початок найпершого з поданих попередніх періодів;

г) якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як та коли виправлено помилку.

## Питання для самоконтролю

1. Який висновок ви можете сформулювати за результатами порівняння інформації Фінансового огляду та Звіту про управління?

2. Яка інформація Приміток до фінансової звітності вам особливо цікава з урахуванням власних наукових інтересів?



3. Чому важливо розкривати інформацію про підприємство у розрізі його операційних сегментів?

4. Які основні моменти необхідно враховувати під час підготовки до консолідації?

5. Які є відмінності у відображенні змін в облікових політиках та змін в облікових оцінках?

## Практичні завдання до теми 4

**Завдання 4.1** Два інвестори створюють об'єкт інвестування для розробки та збуту медичного препарату: один відповідає за розробку медичного препарату та отримання дозволу регулятора, що передбачає наявність одноосібної здатності приймати відповідні рішення. Щойно регулятор ухвалить препарат, другий інвестор вироблятиме та продаватиме його, що передбачає наявність одноосібної здатності приймати відповідні рішення. Укажіть, що має враховувати кожний інвестор при визначенні, чи має він владні повноваження, якщо всі види діяльності (розробка, отримання дозволу регулятора, виробництво, збут медичного препарату) є значущими.

**Завдання 4.2** На об'єкті інвестування проводяться щорічні збори акціонерів, на яких приймають рішення щодо управління значущими видами діяльності. Наступні заплановані збори акціонерів відбудуться через 8 місяців. Акціонери, які кожен окремо або всі разом утримують щонайменше 5 % прав голосу, можуть скликати позачергові збори, щоб змінити наявні політики щодо значущих видів діяльності, але вимога надсилати повідомлення іншим акціонерам означає, що такі збори не можуть бути проведені принаймні протягом 30 днів. Політики щодо значущих видів діяльності можуть бути змінені лише на зборах акціонерів. До них належать затвердження суттєвих продажів активів, а також здійснення або продаж значних інвестицій. Оцініть наявність в інвестора владних повноважень у таких випадках:

а) інвестор утримує більшість прав голосу в об'єкті інвестування;

б) інвестор є стороною форвардного контракту, який надає йому право на придбання більшості акцій в об'єкті інвестування. Дата виконання форвардного контракту настає за 25 днів;

в) інвестор є стороною форвардного контракту на придбання більшості акцій в об'єкті інвестування без придбання будь-яких супутніх прав щодо об'єкта інвестування.

**Завдання 4.3 (СРС)** Оцініть наявність в інвестора владних повноважень у таких випадках:

1) інвестор А придбав 48 % прав голосу в об'єкті інвестування, решту прав голосу утримують тисячі акціонерів, жоден з яких окремо не утримує більше ніж 1 % прав голосу. Жоден з акціонерів не має з будь-якими іншими акціонерами будь-яких угод щодо консультацій або прийняття колективних рішень;

2) інвестор А утримує 40 % прав голосу в об'єкті інвестування, а кожен із 12 інших інвесторів утримує по 5 % прав голосу об'єкта інвестування. Угода між акціонерами надає інвесторові А право призначати, звільняти та встановлювати

розмір винагороди управлінського персоналу, відповідального за керування значущими видами діяльності. Щоб змінити цю угоду, необхідне рішення, прийняте більшістю у дві третини голосів акціонерів;

3) інвестор А утримує 45 % голосів об'єкта інвестування. Кожний із двох інших інвесторів утримує по 26 % прав голосу в об'єкті інвестування, решту голосів утримують 3 інших акціонери, по 1 % кожний. Інших угод, які б впливали на прийняття рішень, немає.

**Завдання 4.4** Надайте рекомендації з виправлення помилки на основі таких даних: у поточному році виявлена помилка (допущена в минулому році) – на адміністративні витрати віднесено 1 000 грн за підвищення кваліфікації обліковців, яке було заплановано, але не відбулося. На початок періоду залишок по рахунку нерозподіленого прибутку становив 1 500 грн.

**Завдання 4.5** Надайте рекомендації з виправлення помилки на основі таких даних: у поточному році виявлена помилка – при розрахунку амортизації виробничого обладнання амортизація занижена на 85 000 грн, з яких 5 000 грн має бути включено у незавершене виробництво (його залишок на початок звітного періоду 123 000 грн), 80 000 грн – у собівартість готової продукції (її залишок на початок звітного періоду 100 000 грн.), з якої реалізовано 90 %.

**Завдання 4.6 (СРС)** Надайте рекомендації з виправлення помилки, якщо у ситуації 4.5 помилка допущена у минулому році.

**Завдання 4.7** Надайте рекомендації з коректування показників звітності: у 2019 році резерв відпусток склав 8 % від нарахованої заробітної плати. У січні 2020 року стало зрозуміло, що резерв був завищений. За розрахунками у 2020 році резерв відпусток становитиме 7 %. Фонд нарахованої заробітної плати підприємства – 100 000 грн.

#### Тест-тренінг до теми 4

1. Що з нижчеперерахованого може відобразитися у фінансовому огляді суб'єкта господарювання?

- 1) основні засоби, запаси та інші ресурси підприємства;
- 2) адміністративні витрати;
- 3) екологічні витрати;
- 4) соціальні витрати.

2. Яке твердження щодо Приміток до фінансової звітності є достовірним?

- 1) є складовою повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- 2) не є складовою фінансової звітності та подаються за бажанням її укладачів;
- 3) мають регламентовану форму;
- 4) містять ймовірнісну інформацію щодо суб'єкта господарювання.

3. Що з нижчеперерахованого є судженням?

- 1) формат звіту про фінансовий стан;

- 2) алгоритм розрахунку амортизаційних відрахувань за пропорційним методом;
- 3) метод оцінки запасів на дату балансу;
- 4) величина забезпечення на виплату відпусток.

4. Чи може вважатися операційним сегментом з метою звітування філія підприємства, що характеризується такими показниками: її дохід складає 12 % сукупного доходу підприємства, активи – 7 % активів підприємства, прибуток – 10 % прибутку підприємства?

- 1) так, бо вибір сегментів для звітування здійснюється за бажанням підприємства;
- 2) так, бо дотримані деякі кількісні пороги;
- 3) ні, бо не дотримані усі кількісні пороги;
- 4) замало даних для відповіді.

5. Якими є подальші дії підприємства, якщо сукупний зовнішній дохід, відображений у звітності за операційними сегментами, становить менше 75 % його доходу?

- 1) звітність за сегментами наводиться у незмінному вигляді;
- 2) підприємство визначає додаткові операційні сегменти як звітні, доки 75 % доходу підприємства не буде розкрито у такій звітності;
- 3) підприємство визначає додаткові географічні сегменти як звітні, доки 75 % доходу підприємства не буде розкрито у такій звітності;
- 4) звітність за сегментами не наводиться.

6. Який показник є визначальним щодо визнання інвестора материнським підприємством при консолідації?

- 1) абсолютна величина інвестиції;
- 2) відсоток акцій підприємства, що належать інвестору;
- 3) оцінка контролю інвестором підприємства;
- 4) наявність в інвестора владних повноважень.

7. Оцініть наявність в інвестора владних повноважень у такій ситуації: інвестор утримує 45 % прав голосу в об'єкті інвестування, кожний з 11 інших акціонерів – по 5 % голосу, жоден з акціонерів не має контрактних угод з іншими щодо консультацій або прийняття колективних рішень:

- 1) інвестор має владні повноваження;
- 2) інвестор не має владних повноважень;
- 3) акціонери мають владні повноваження;
- 4) недостатньо інформації для висновку про наявність владних повноважень.

8. Які з нижчеперерахованих показників є прикладами облікових політик?

- 1) оцінка запасів при вибутті здійснюється за середньозваженою ціною;
- 2) резерв відпусток складає 10 % фонду оплати праці виробничих робітників;
- 3) на підприємстві створюється резерв сумнівних боргів;
- 4) амортизацію на обладнання нараховують виробничим методом.

9. Які показники фінансової звітності на початок періоду мають бути скориговані при виявленні такої помилки: у грудні минулого року значно занижені амортизаційні відрахування на виробниче обладнання, але продукція, що

*вироблялася на цьому обладнанні у грудні, не пройшла усіх стадій обробки і не оприбуткована на склад?*

- 1) Дт 23 Кт 13;
- 2) Дт 26 Кт 23;
- 3) Дт 90 Кт 26;
- 4) Дт 79 Кт 90.

*10. Яка фінансова звітність згідно з МСФЗ не дає достовірного уявлення про фінансовий стан та результати діяльності підприємства?*

- 1) та, що містить зміни облікових політик;
- 2) та, що містить зміни облікових оцінок;
- 3) та, що містить суттєві помилки;
- 4) та, що містить несуттєві помилки, навмисно зроблені для особливого подання результатів діяльності підприємства.

## ТЕМА 5. ПРОЦЕС АУДИТУ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ВИМОГАМИ

### 5.1 Організаційний етап аудиту

### 5.2 Планування аудиту

### 5.3 Аудиторські докази

#### 5.1 Організаційний етап аудиту

*Процес* аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі *етапи*, представлені у табл. 5.1.

**Таблиця 5.1 – Етапи процесу аудиту**

<i>Назва етапу</i>	<i>Сутність процедур</i>
Організаційний (етап попереднього дослідження)	– отримання <i>розуміння бізнесу клієнта</i> ; – підготовка <i>листа-угоди</i> на проведення аудиту; – укладення <i>договору</i> на проведення аудиту чи надання послуг
Підготовчий (етап планування)	– вироблення загальної <i>стратегії</i> аудиту; – складання загального <i>плану</i> аудиту; – розробка детальної <i>програми</i> аудиту
Технологічний	отримання <i>аудиторських доказів</i>
Результативний	складання <i>аудиторського звіту</i>

*Організаційний етап* передбачає одержання інформації про стан справ на підприємстві згідно з *МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»* за напрямками, представленими у табл. 5.2.

**Таблиця 5.2 – Напрями дослідження бізнесу клієнта**

<i>Назва напрямку</i>	<i>Сутність напрямку</i>
1	2
<b><i>Суб'єкт господарювання і його середовище</i></b>	
середовище клієнта	доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності
характер клієнта	діяльність, структура власності та корпоративного управління, види інвестицій, які клієнт здійснює чи планує здійснити, структура і спосіб фінансування
облікова політика клієнта	вибір і застосування облікової політики, включно із причинами для внесення змін до неї, а саме: чи є облікова політика клієнта прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі й обліковим політикам галузі
стратегії клієнта	цілі, стратегії, пов'язані з ними бізнес-ризиків, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення
<b><i>Внутрішній контроль суб'єкта господарювання</i></b>	
середовище контролю	чи створив та підтримує управлінський персонал культуру чесності й етичної поведінки, чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю, чи справляють недоліки середовища контролю негативний вплив на інші компоненти

1	2
процес оцінки ризиків	ідентифікація бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності, оцінка значущості ризиків, ймовірності їх виникнення, прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків
інформаційна система	пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації, а саме: – класи операцій, які є значними для фінансової звітності; – процедури ІТ-систем для ініціалізації, запису, обробки, коригування операцій, перенесення до головної книги, відображення у звітності; – відповідні облікові записи, підтверджувальна інформація та окремі рахунки звітності; – виправлення інформації; – реєстрація ІТ-системою подій та умов, які не є операціями та які є значними для фінансової звітності; – процес складання фінансової звітності, включно зі значними обліковими оцінками та розкриттям; – заходи контролю за записами, включно з нестандартними записами для реєстрації разових, незвичайних операцій або коригувань
заходи контролю	наявність заходів контролю, доречних для аудиту, реальність їх проведення, ефективність
моніторинг заходів контролю	наявність системи моніторингу клієнтом проведення заходів контролю, оцінка їх ефективності

В інтересах як суб'єкта господарювання, так і аудитора доречна формалізація бачення аудитором майбутньої перевірки у *листі-угоді з аудиту*, форма та зміст якого варіюються залежно від особливостей суб'єкта господарювання, але мають ґрунтуватися на положеннях *МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»* та містити таку інформацію:

1) *обов'язкову*:

- мету та обсяг аудиту фінансової звітності;
- відповідальність аудитора;
- відповідальність управлінського персоналу;
- ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- посилання на очікувану форму і зміст звітів, що їх надасть аудитор;
- констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнитися від очікуваної форми та змісту;

2) *додаткову*:

- уточнення обсягу аудиту;
- факт, що через властиві аудиту обмеження існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА;

– домовленість стосовно планування та виконання аудиту, включно зі складом аудиторської групи;

– згоду управлінського персоналу вчасно надавати аудитору проекти фінансової звітності та іншу інформацію, щоб він мав змогу завершити аудит відповідно до запропонованого графіка;

– згоду управлінського персоналу інформувати аудитора про факти, що можуть вплинути на фінансову звітність та про які управлінському персоналу може стати відомо протягом періоду з дати аудиторського звіту до дати оприлюднення фінансової звітності;

– основу для обчислення гонорарів, домовленості про виставлення рахунків;

– домовленості щодо залучення до перевірки інших аудиторів, експертів, внутрішніх аудиторів та інших працівників суб'єкта господарювання;

– обмеження зобов'язання аудитора, посилення на додаткові угоди між аудитором і замовником аудиту, зобов'язання надати аудиторські робочі документи іншим сторонам

У разі проведення **повторної перевірки** складання нового листа-угоди доречно, якщо:

1) снують ознаки того, що суб'єкт господарювання неправильно розуміє мету й обсяг аудиту;

2) умови завдання з аудиту були переглянуті або є особливими;

3) відбулася зміна старшого управлінського персоналу, права власності, характеру чи обсягу бізнесу суб'єкта господарювання, законодавчих чи нормативних вимог, концептуальної основи фінансової звітності.

**Договір на проведення аудиту** є основним документом, що засвідчує факт досягнення домовленості про проведення аудиторської перевірки між замовником і виконавцем. За формою договір не відрізняється від звичайних контрактів, що використовуються в підприємницькій діяльності, фіксуючи права, обов'язки, відповідальність сторін, однак має істотну **відмінність у змісті**: враховує інтереси третіх осіб (користувачів інформації фінансової звітності), які не брали участі у складенні договору, але перед якими аудитор несе відповідальність (і матеріальну також) у разі нанесення збитків через неякісну перевірку.

## 5.2 Планування аудиту

**Планування** аудиту є безперервним і повторюваним процесом. Відповідно до **МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»** спочатку аудитор має визначити **загальну стратегію** аудиту, яка визначає:

1) ресурси, необхідні для конкретних сфер аудиту, зокрема, використання у сферах високого ризику членів аудиторської групи з відповідним досвідом або залучення експертів зі складних питань;

2) час застосування визначених ресурсів, наприклад, на підготовчому етапі аудиту або на основні дати зміни облікових періодів;

3) управління, використання та нагляд за визначеними ресурсами, наприклад, графік проведення інструктажів, нарад групи за результатами роботи, огляду якості виконання завдання.

Формалізація та конкретизація стратегії здійснюється у *плані аудиту*, де визначається характер, час, обсяг запланованих процедур, зокрема:

- 1) визначення процедур оцінки ризиків;
- 2) вивчення законодавчої та нормативної бази, що застосовуються до суб'єкта господарювання, а також рівня дотримання ним її вимог;
- 3) визначення суттєвості;
- 4) залучення експертів;
- 5) виконання інших процедур.

Аудитор може обговорити елементи планування з управлінським персоналом суб'єкта господарювання для полегшення виконання й керування завданням з аудиту (наприклад, для координації виконання запланованих аудиторських процедур з роботою персоналу суб'єкта господарювання), однак розробка загальної стратегії та плану аудиту залишаються *обов'язком аудитора*. В разі потреби за результатами дослідження загальна стратегія і план аудиту можуть бути *змінені*, що також фіксується письмово.

*Програма аудиторської перевірки* містить детальні інструкції для асистентів щодо сутності, часу, порядку їхніх дій, вирішення проблем, що виникають, звітування. Види, зміст і час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур повинні збігатися з показниками загального плану аудиту. Записи і висновки за кожним розділом програми фіксуються в робочій документації і є фактичним матеріалом, що використовується для підготовки й обґрунтування аудиторського висновку.

### 5.3 Аудиторські докази

У процесі перевірки існує імовірність того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку – *аудиторський ризик*, складові якого відповідно до МСА представлені у табл. 5.3. У межах перевірки аудитор здійснює *процедури оцінки ризиків* – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, зокрема і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Факторна модель аудиторського ризику є добутком його складових:

$$AP = BP \times PK \times PH \text{ або } AP = BP \times PK \times PB \times PZ,$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PB – ризик вибірки;

PZ – ризик завдання з надання впевненості.



**Таблиця 5.3 – Складові аудиторського ризику**

<i>Назва складової</i>	<i>Сутність ризику</i>
1. Ризик суттєвого викривлення	ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту
а) властивий ризик	можливість існування суттєвого викривлення класу операції, залишку на рахунку, розкриття інформації, не зважаючи на існування відповідних заходів контролю, встановлених підприємством
б) ризик контролю	ризик того, що потенційне суттєве викривлення класу операцій, залишку на рахунку, розкриття інформації не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
2. Ризик невиявлення	ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть змоги виявити суттєве викривлення, що існує
а) ризик вибірки	ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, застосувавши до всієї генеральної сукупності такі самі аудиторські процедури (ризик, пов'язаний із неякісною роботою аудитора щодо пошуку зон ризику)
б) ризик завдання з надання впевненості	ризик того, що фахівець-практик надасть невідповідний висновок (ризик, пов'язаний із неякісною роботою аудитора в зоні ризику)

Прийнятний аудиторський ризик виражає міру готовності аудитора підтвердити якість процедур підготовки та інформації звітності підприємства, що перевіряється. Зазвичай у професійному середовищі не встановлено абсолютного рівня ризику, лише вказана необхідність його мінімізації до розумної величини, на практиці ризик визначається багатьма факторами, що пов'язані із особливостями як клієнта, так і конкретної перевірки, та зазвичай становить 2–5 %.

Водночас аудитор не може безпосередньо впливати на ризик того, що будуть істотні помилки в облікових записах і звітності підприємства. Тільки пропонуючи рекомендації з поліпшення системи внутрішнього контролю він може зменшити цей ризик під час наступної перевірки, якщо підприємство врахує ці рекомендації. Аудитор може і повинен керувати ризиком невиявлення за допомогою збільшення обсягу виконуваних робіт, залучення експертів, підвищення рівня професійних знань, застосування адекватних аудиторських процедур тощо.

Процедури оцінки ризиків *починаються на стадії підготовки до аудиту*, повторюються протягом перевірки за результатами отриманих доказів та *остаточно формуються при винесенні думки щодо якості інформації, що перевірялася аудитором*. Аудитор несе відповідальність за збереження **професійного скептицизму** протягом усього аудиту. Дії аудитора в межах оцінки ризиків спрямовуються на визначення **значущості (суттєвості) викривлень** (безпосередньо або в сукупності з іншими викривленнями) як спроможності впливати на прийняття управлінських рішень, базованих на такій інформації.

Під час перевірки аудитор першочергово вивчає **систему внутрішнього контролю (СВК)** – внутрішні правила і процедури контролю, запроваджені керівництвом суб'єкта господарювання для забезпечення стабільного та ефективного функціонування, зокрема, дотримання внутрішньогосподарської

політики, збереження та раціонального використання ресурсів, достовірності та повноти облікових записів, своєчасної підготовки звітності, запобігання викривленням інформації.

**Аудиторські докази** згідно з МСА 500 «Аудиторські докази» являють собою інформацію, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, та на якій ґрунтує свою думку. Приклади аудиторських доказів представлені на рис. 5.1.



Рисунок 5.1. – Приклади аудиторських доказів згідно з МСА

Аудиторські докази як база аудиторського висновку **оцінюються безпосередньо аудитором** за такими показниками:

1) **достатність** як міра кількості аудиторських доказів, що залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення (чим вищий оцінений ризик, тим більше потрібно аудиторських доказів) та якості доказів (чим вища якість, тем менше доказів необхідно);

2) **прийнятність** як міра якості аудиторських доказів – їх доречність і надійність у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка, що залежить від джерела, характеру, обставин отримання;

3) **джерела аудиторських доказів**, стосовно яких правильні такі твердження:

– достовірність доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;

– достовірність доказів, отриманих усередині суб'єкта господарювання, підвищується, якщо запроваджені заходи внутрішнього контролю є ефективними;

– докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, внаслідок спостереження), є більш достовірними, ніж докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад, через запити);

– докази в документарній формі (паперовому, електронному, іншому вигляді) є більш достовірними, ніж отримані в усній формі;

– докази, підкріплені оригіналами документів, більш достовірні, ніж підкріплені копіями: ксеро-, фото-, цифровими, факсимільними тощо.

Прийоми (методи) отримання аудиторських доказів (*аудиторські процедури*) представлені на рис. 5.2 та у табл. 5.4.

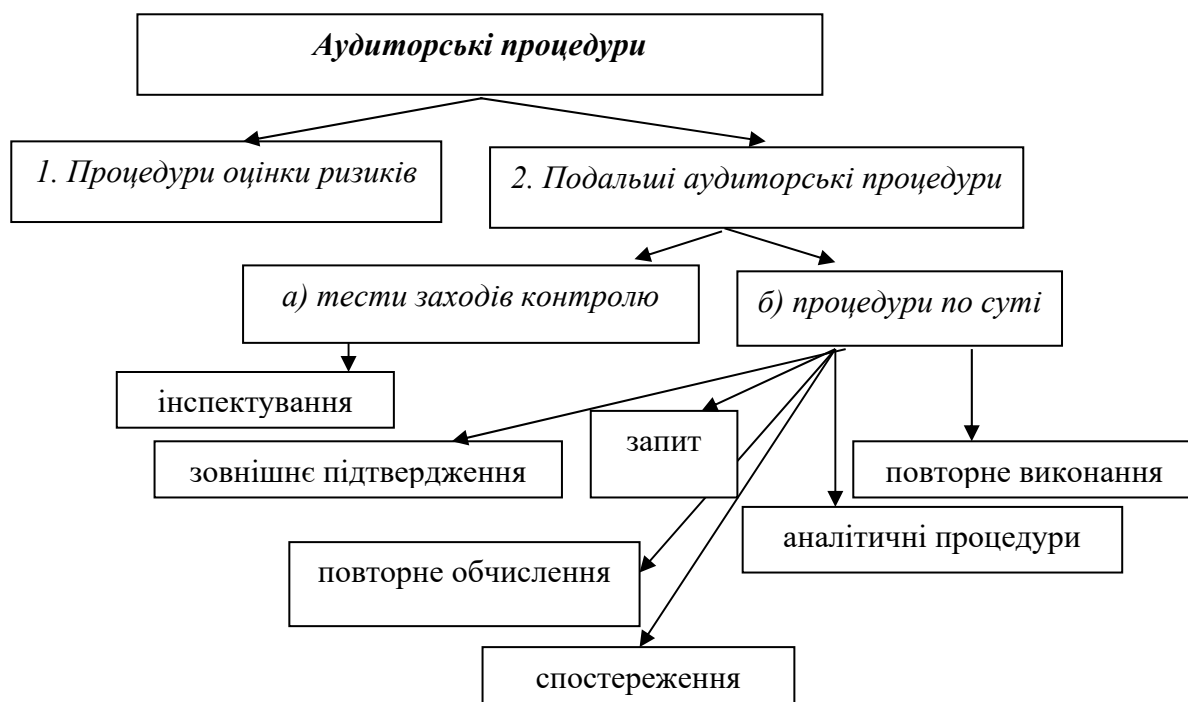


Рис. 5.2 – Аудиторські процедури отримання доказів

Таблиця 5.4 – Аудиторські процедури отримання доказів

Назва	Складова	Сутність
<i>1. Процедури оцінки ризиків</i>		
<i>розуміння бізнесу клієнта</i>	оцінка ризиків співробітництва	дослідження економічного середовища функціонування, установчих документів, організації та стану обліку, звітності і внутрішнього контролю
<i>2. Подальші аудиторські процедури:</i>		
<i>інспектування</i>	тест заходів контролю	вивчення записів / документів або фізичний огляд активу
<i>процедури по суті</i>	запит	пошук інформації від обізнаних осіб у суб'єкта господарювання та за його межами
	повторне виконання	незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
	зовнішнє підтвердження	докази, отримані у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони
	повторне обчислення	перевірка арифметичної правильності розрахунків у документах чи записах
	аналітичні процедури	оцінка інформації через аналіз взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними
	спостереження	нагляд за процесом чи процедурою, яку виконують інші особи

У процесі перевірки згідно з *МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»* аудитор використовує такі поняття:

1) **процедура по суті** – аудиторська процедура, що призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень та містить:

– тести деталей (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації);

– аналітичні процедури по суті;

2) **тест заходів контролю** – аудиторська процедура, що розроблена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю для запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень.

**Аудиторська (робоча) документація** згідно з *МСА 230 «Аудиторська документація»* розглядається як запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор, для досягнення цілей. Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від таких **чинників**:

1) особливості клієнта;

2) характер аудиторських процедур, які необхідно виконати;

3) ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;

4) значущість отриманих аудиторських доказів, характер і обсяг ідентифікованих винятків;

5) необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів;

6) використані методи аудиту та програмні засоби.

Вимоги МСА 230 до аудиторської документації (аудиторського файлу) представлені у табл. 5.5

**Таблиця 5.5 – Вимоги до аудиторського файлу**

<i>Вимога</i>	<i>Сутність вимоги</i>
Склад документації	– характер, час, обсяг аудиторських виконаних процедур; – результати виконаних процедур та отриманих доказів; – значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, значні професійні судження, висловлені під час формулювання цих висновків
Характеристика виконаних аудиторських процедур	– відмітні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються; – хто виконав аудиторську роботу та дата її завершення; – хто виконав огляд аудиторської роботи, його дата, обсяг; – обговорення значущих питань з управлінським персоналом, а також тими, кого наділено найвищими повноваженнями, іншими особами, характер обговорених питань, коли, з ким проводилися; – як аудитор вирішив проблему суперечності, якщо ідентифіковане суперечення остаточному висновку щодо значного питання
Дії після дати аудиторського звіту	– обставини, що виникли, виконані нові / додаткові процедури; – отримані аудиторські докази, висновки, їхній вплив на звіт; – коли і ким внесені остаточні зміни до аудиторської документації, коли й хто виконував їх огляд

Аудиторська документація не замінює облікових записів суб'єкта господарювання. Після завершення формування остаточного аудиторського файлу аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до закінчення періоду її зберігання – зазвичай **не менше 5 років** від дати аудиторського звіту підприємства, що перевірялося, або дати аудиторського звіту групи, якщо вона настає пізніше.

### Питання для самоконтролю

1. Які напрями оцінки бізнесу клієнта згідно з МСА 315 вас зацікавили найбільше?
2. На які складові аудиторського ризику впливає аудитор і як?
3. Які аудиторські процедури ефективні для перевірки заборгованості?
4. Які аудиторські процедури ефективні для перевірки запасів?
5. Які складові включає аудиторський файл?

### Практичні завдання до теми 5

**Завдання 5.1** Оцініть достовірність таких тверджень:

1. Фінансова звітність не може бути правильною на 100 %.
2. Внутрішній ризик може бути знижений внаслідок аудиторської перевірки.
3. Діяльність керівництва фірми впливає на внутрішній ризик.
4. Внутрішній ризик змінюється залежно від виду діяльності фірми.
5. Аудитор може знизити ризик контролю через внесення пропозицій із вдосконалення організації обліку у звітах керівництву.
6. Якщо внутрішній і контрольний ризики є високими, також високим є і ризик невиявлення.
7. Якщо внутрішній і контрольний ризики є низькими, аудитор може знизити ступінь деталізації перевірки.
8. Ризик невиявлення має один і той самий рівень для всіх напрямів перевірки – циклу закупівель, реалізації тощо.

**Завдання 5.2** Ідентифікуйте індикатори ризику аудиту та напрями їхнього можливого подолання за наступною ситуацією:

Фірма К обрала вас аудитором уперше. Контракт із попереднім аудитором був припинений внаслідок несвоєчасного подання висновку. У фірми є два незалежних цехи, з яких перший територіально знаходиться разом із головним офісом. У кожному цеху працює свій бухгалтер. Звіт про прибутки і збитки та баланс готуються окремо, а потім у головному офісі складається консолідована звітність. Цех № 1 виробляє опалювальні системи для підприємств. Усі роботи виконуються під замовлення споживачів. Менеджери цеху № 1 відрізняються високим професіоналізмом. Цех № 2 розташований за 250 км від першого й виробляє побутову електротехніку. В останні роки цех № 1 став досить прибутковим, а рентабельність цеху № 2 знизилася. Рада директорів займається

пошуком покупців для цеху № 2, за відсутності таких цех буде закритий. Рада директорів сподівається підвищити курс акцій підприємства, повідомивши результати діяльності раніше, ніж конкуренти, тому просить скоротити час аудиторської перевірки. Рада директорів також сповістила журналістів, що очікується зростання прибутку за поточний рік порівняно з минулим по цеху № 1 не менше ніж на 30 %.

**Завдання 5.3** Для кожної пари поданих нижче тверджень укажіть, який пункт буде мати *більш високий ступінь внутрішньо властивого ризику*, поясніть, чому.

1. А. Зобов'язання перед бюджетом.  
Б. Зобов'язання з оплати праці.
2. А. Оцінка виробничих запасів.  
Б. Оцінка довгострокових інвестицій.
3. А. Відображення витрат із ремонту основних засобів.  
Б. Оцінка первісної вартості нематеріальних активів.
4. А. Оцінка запасів при вибутті.  
Б. Нарахування амортизації основних засобів.
5. А. Розрахунки з покупцями.  
Б. Розрахунки з учасниками по дивідендах.

**Завдання 5.4 (СРС)** За кожною з нижченаведених процедур вкажіть *вид тестування* (господарських операцій, складових сальдо, аналітичні процедури):

- 1) перерахунок нарахованих дивідендів;
- 2) зіставлення показників звітності із середньогалузевими;
- 3) визначення коефіцієнтів ліквідності;
- 4) перевірка законності проведення за розрахунками з покупцями;
- 5) підтвердження сальдо рахунків запасів;
- 6) перевірка документів з метою виявлення їхньої підробки;
- 7) проведення інвентаризації основних засобів;
- 8) перевірка відповідності даних рахунків-фактур та синтетичного обліку розрахунків з постачальниками;
- 9) звірка банківських рахунків на кінець року;
- 10) порівняння фактичних показників діяльності підприємства із плановими.

**Завдання 5.5** Визначте *компонент аудиторського ризику*, на який впливають такі фактори:

1. Вироблене устаткування здається в оренду клієнтам відповідно до різних умов договорів, що укладаються з урахуванням потреб клієнта.
2. Процедури системи контролю компанії щодо одержання готівки й перерахування її на банківський рахунок неефективні.
3. На керівництво компанії здійснюється тиск з метою одержання запланованого показника зростання доходу в 20 %.
4. Наявність зовнішніх даних нефінансового характеру, тісно пов'язаних із продажами підприємства, обумовлює ефективність аналітичних процедур при визначенні викривлення показника доходу.
5. Спостерігається велика плінність кадрів ключової ланки керівництва.

6. Аудитор вирішує підтвердити рахунки до одержання за станом на дату закриття балансу, а не на проміжну дату.

7. Підприємство зазнає труднощів від недостатнього розміру власних оборотних коштів.

8. Високий рівень понаднормової роботи адміністративних працівників призвів до численних помилок у процесі обробки бухгалтерської інформації.

9. Щоб забезпечити аудиторський ризик на припустимо низькому рівні, аудитор планує широко використовувати тести елементів сальдо рахунків.

10. Основний вид діяльності підприємства пов'язаний з генною інженерією.

**Завдання 5.6** Перед аудитором, який у процесі підготовки до перевірки фінансової звітності підприємства ознайомився з моделлю аудиторського ризику за міжнародними стандартами аудита, поставлені такі завдання:

1) застосовуючи модель аудиторського ризику при плануванні аудиту, *розрахувати прийнятний аудиторський ризик*, припускаючи, що внутрішньо властивий ризик становить 80 %, ризик контролю – 50 %, ризик невиявлення – 10 %;

2) *розрахувати ризик невиявлення*, виходячи з таких показників:  $AP = 0,05$ ;  $ВПР = 0,75$ ;  $РК = 0,30$ ;

3) *пояснити взаємозв'язок між показниками формули аудиторського ризику*, охарактеризувати фактори, що впливають на їхню зміну.

**Завдання 5.7 (СРС)** Нижче наведені ситуації, в яких аудитор бажає скористатися факторною моделлю аудиторського ризику для визначення запланованих рівнів ризику невиявлення й доказів відносно тверджень фінансової звітності. Аудитор використовує судження для того, щоб одержати кількісне вираження аудиторського ризику, внутрішньо властивого ризику й ризику невиявлення, дані щодо яких представлені у таблиці:

	Ситуація						
	1	2	3	4	5	6	7
Прийнятний рівень аудиторського ризику	1 %	1 %	5 %	5 %	5 %	5 %	10 %
Оцінений властивий ризик	20 %	50 %	20 %	50 %	20 %	50 %	50 %
Запланований рівень ризику контролю	50 %	50 %	50 %	40 %	20 %	25 %	20 %
Запланований рівень ризику невиявлення							
Заплановані докази							

Розрахуйте *ризик невиявлення* для кожної із ситуацій та *зробіть градацію ситуацій* у такій послідовності: від найбільшої кількості необхідних доказів (1) до найменшої кількості необхідних доказів (7).

**Завдання 5.8** Укажіть, яку кількість договорів поставки варто перевірити для оцінки правильності створення резерву на гарантійний ремонт, якщо рівень

істотності, визначений для даних операцій, становить 77 тис. грн. За період, що перевіряється, підприємство уклало 526 договорів з номеру 33 до 559 на загальну суму 683 000 грн.

Підприємство характеризується високим рівнем внутрішньогосподарського ризику й ризику контролю (значення коефіцієнта довіри 1,5).

**Завдання 5.9 (СРС)** Розрахуйте розмір вибірки та виберіть елементи для перевірки за наведеними аналітичними даними аудиту величини дебіторської заборгованості у 250 826 грн, якщо припустима помилка 700 грн, ризик вибірки 5 %, виявлення помилок можна не чекати, а вибірка формується з елементів понад 14 504 грн.

Дебітор	Сальдо на кінець періоду, грн	Дебітор	Сальдо на кінець періоду, грн
1	42 357	11	12 317
2	3 649	12	8 999
3	12 821	13	4 016
4	6 761	14	7 932
5	8 993	15	10 504
6	4 106	16	15 657
7	16 797	17	19 328
8	15 311	18	21 069
9	29 825	19	1 787
10	2 005	20	6 592

### Тест-тренінг до теми 5

- Чи може змінюватися зміст програми аудиту?
  - так;
  - так, якщо проводиться обов'язковий аудит фінансової звітності;
  - ні;
  - ні, якщо проводиться обов'язковий аудит фінансової звітності.
- Яке з нижченаведених тверджень є правильним?
  - якщо аудитор допомагає складати фінансові звіти, у листі-угоді варто вказати, що він несе відповідальність за їхню достовірність;
  - ризик шахрайства і помилок на малих підприємствах зазвичай невеликий;
  - планування аудиту малих підприємств не потрібно документувати;
  - міжнародні стандарти аудиту містять основні принципи, які використовуються під час аудиту фінансових звітів підприємств незалежно від їхнього розміру.
- Як називається ймовірність того, що аудитор може надати неправильний висновок щодо фінансової звітності клієнта?
  - властивий ризик;
  - ризик контролю;
  - ризик, пов'язаний з вибіркою;
  - аудиторський ризик.



4. Яким має бути рівень ризику невиявлення, якщо властивий ризик і ризик контролю високі?

- 1) змінним;
- 2) високим;
- 3) низьким;
- 4) нульовим.

5. У чому проявляється професійний скептицизм аудитора під час оцінки СВК?

- 1) аудитор вважає будь-яке викривлення суттєвим;
- 2) аудитор відмовляється підтверджувати фінансову звітність;
- 3) аудитор не довіряє СВК клієнта абсолютно;
- 4) аудитор оцінює СВК клієнта як неефективну.

6. До якої складової СВК належить облікова політика клієнта?

- 1) середовище контролю;
- 2) заходи контролю;
- 3) процес оцінки ризиків;
- 4) моніторинг заходів контролю.

7. Який рівень аудиторського ризику має встановити аудитор під час планування перевірки згідно з Міжнародними стандартами?

- 1) 0 %;
- 2) 2 %;
- 3) 5 %;
- 4) прийнятно низький рівень.

8. Чи надається аудиторіві можливість самостійно визначати методи аудиту?

- 1) ні, вони визначаються вітчизняними законодавчими актами;
- 2) ні, вони визначаються міжнародними стандартами аудиту;
- 3) так, це право аудитора;
- 4) так, це право і обов'язок аудитора.

9. Чим визначається доцільність застосування аналітичних процедур аудитором?

- 1) МСА 520;
- 2) законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- 3) судженням аудитора;
- 4) існуванням аудиторського ризику.

10. Що з нижчеперерахованого НЕ належить до аналітичних процедур?

- 1) зіставлення залишків на рахунках за різні періоди;
- 2) інвентаризація активів;
- 3) контрольний запуск сировини у виробництво;
- 4) оцінка динаміки зміни показників звітності.

## ТЕМА 6. ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ЯК ОСНОВА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

*6.1 Аудиторські звіти як основа прийняття управлінських рішень*

*6.2 Інформаційне забезпечення управлінських рішень зовнішніх користувачів*

*6.3 Відповідальність укладачів звітності та аудиторів за якість інформації фінансової звітності*

### 6.1 Аудиторські звіти як основа прийняття управлінських рішень

Управлінські рішення щодо суб'єкта господарювання користувачі його фінансової звітності базують на короткому узагальненні результатів аудиторської перевірки, викладених в аудиторській думці (висновку). Нормативні вимоги щодо змісту, структури, умов надання різновидів аудиторської думки розкриті в таких МСА: 700 «*Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності*», 701 «*Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора*», 705 «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*».

У межах формування звіту *метою* аудитора є формування та чітке висловлення думки щодо фінансової звітності, виходячи з оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів, а завдання представлені у табл. 6.1.

**Таблиця 6.1 – Завдання формування аудиторської думки**

<i>Завдання</i>	<i>Питання дослідження</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Оцінити, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування	<ul style="list-style-type: none"><li>– чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик;</li><li>– наскільки доречні облікові політики для суб'єкта господарювання та чи викладені вони зрозуміло;</li><li>– чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є належними;</li><li>– чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом;</li><li>– чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності;</li><li>– чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включно з назвою кожного фінансового звіту;</li><li>– чи зроблено у фінансовій звітності належне посилання на застосовну концептуальну основу або її описання</li></ul>

1	2
Оцінити, чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою	– чи було включено ту інформацію, яка мала бути включеною, та чи класифіковано, узагальнено чи відокремлено й охарактеризовано таку інформацію; – чи не було погіршене загальне подання фінансової звітності внесенням інформації, що є недоречною або такою, яка ускладнює правильне розуміння розкритих питань
Оцінити достовірність подання фінансової звітності	– наскільки відповідає нормативним вимогам та особливостям суб'єкта господарювання загальне подання, структура і зміст фінансової звітності; – чи показує фінансова звітність операції та події, покладені в її основу, у спосіб, що забезпечує достовірне подання
Обрати форму висловлення думки	– чи може аудитор висловити немодифіковану думку; – що заважає аудитору висловити немодифіковану думку; – який варіант модифікованої думки висловить аудитор

Існує два різновиди думки (висновку) аудитора за результатами перевірки: *немодифікована та модифікована*. Аудитор повинен висловити **немодифіковану думку**, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Аудитор висловлює **модифіковану думку** у двох випадках:

1) спираючись на отримані аудиторські докази, він доходить висновку, що фінансова звітність загалом містить суттєві викривлення;

2) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність загалом не містить суттєвих викривлень.

Звіт аудитора надається у письмовому вигляді за структурою, рекомендованою МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» та представленою у табл. 6.2.

Якщо разом із фінансовою звітністю наводиться **додаткова інформація**, що не вимагається концептуальною основою, аудитор повинен оцінити, чи є на його професійне судження така інформація невід'ємною частиною фінансової звітності внаслідок її характеру чи способу подання. Якщо це так, думка аудитора має поширюватись і на додаткову інформацію, якщо ні, – аудитор оцінює, чи наведено цю додаткову інформацію у спосіб, який виразно та чітко відрізняє її від фінансової звітності. Якщо останнього не зроблено, аудитор має звернутися до управлінського персоналу з проханням змінити спосіб подання додаткової інформації, а у разі відмови персоналу зазначити у своєму звіті, що аудит цієї додаткової інформації не проводився.

**Таблиця 6.2 – Структура змісту аудиторського звіту**

<i>Розділ</i>	<i>Перелік інформації</i>
Загальні положення	назва документа; адресат
Думка аудитора	найменування клієнта; зазначення, що фінансова звітність підлягала аудиту; зазначення назви кожного звіту, що входить до складу фінансової звітності, дати або періоду, за який його складено; посилання на примітки до фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик; думка аудитора щодо відповідності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах застосованій концептуальній основі; зазначення юрисдикції походження концептуальної основи, якщо вона не представлена МСФЗ
Основа для думки	зазначення, що аудит було проведено відповідно до МСА; посилання на той розділ у звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА; твердження, що аудитор є незалежним від клієнта відповідно до застосованих до аудиту етичних вимог і що аудитор виконав інші обов'язки з етики із зазначенням їх юрисдикції; твердження, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	за складання фінансової звітності; за систему внутрішнього контролю, що забезпечує складання звітності, яка не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки; за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та доречність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для обліку; за розкриття питань безперервності діяльності; зазначення тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	зазначення цілей аудитора; зазначення, що обґрунтована впевненість означає високий рівень впевненості, але не є гарантією, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди дає змогу виявити суттєве викривлення, якщо таке існує; зазначення, що викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки; зазначення, що викривлення вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або в сукупності, вони, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності; зазначення, що під час проведення аудиту відповідно до МСА аудитор використовує професійне судження та дотримується професійного скептицизму протягом усього завдання з аудиту; опис аудиту із зазначенням, що вміщує відповідальність аудитора
Кінцеві положення	повне ім'я партнера із завдання, підпис, адреса аудитора; дата звіту

Якщо аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність загалом містить суттєві викривлення, або він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність загалом не містить суттєвих викривлень, за вимогами *МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»* аудитор має висловити *модифіковану думку*, а саме: *думку із застереженням, негативну думку і відмову від висловлення думки* (див. табл. 6.3).

**Таблиця 6.3 – Умови формування аудиторської думки**

<i>Різновид думки аудитора</i>	<i>Умови модифікації думки</i>
Немодифікована думка	аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі та на їх основі дійшов висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування
Думка із застереженням	– аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі та на їх основі дійшов висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності; або – аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим
Негативна думка	аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі та на їх основі дійшов висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно суттєвими та всеохоплюючими щодо фінансової звітності
Відмова від висловлення думки	– аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим; або – за надзвичайно рідкісних обставин аудитор доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно кожної з індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності через потенційну взаємодію невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність

Рішення, яка модифікована думка є належною, залежить від:

- 1) характеру питання, що призвело до модифікації;
- 2) судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність.

**Всеохоплюючим** вважають вплив, який за судженням аудитора:

- 1) не обмежується конкретними елементами, рахунками чи статтями фінансової звітності;
- 2) якщо і є обмеженим, охоплює або може охоплювати суттєву частину фінансової звітності; або
- 3) має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами.

Коли аудитор модифікує думку, він має використовувати заголовки «Думка із застереженням», «Негативна думка» чи «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин для розділу «Думка».

Якщо після прийняття завдання аудитором стає відомо, що **управлінський персонал встановив обмеження на обсяг аудиту**, яке, на думку аудитора, ймовірно приведе до необхідності висловлення думки із застереженням або відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен попросити управлінський персонал зняти таке обмеження. У разі відмови управлінського персоналу аудитор має повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями та визначити, чи існує можливість виконати

альтернативні процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Якщо останнє неможливо, аудитор здійснює такі дії:

1) якщо він доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим, аудитор висловлює думку із застереженням;

2) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим і всеохоплюючим, аудитор:

– відмовляється від завершення аудиту, якщо це можливо та прийнятно за законодавчим або нормативним актом, повідомивши тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання щодо викривлень, виявлених під час аудиту, що призвели б до модифікації думки; або

– відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від аудиту до надання звіту аудитора неможлива чи неприйнятна.

## 6.2 Інформаційне забезпечення управлінських рішень зовнішніх користувачів

Ефективність управлінських рішень визначається достовірністю інформації фінансової звітності, яка, у свою чергу, верифікується аудитором. Водночас різні групи користувачів можуть бути зацікавлені у різних даних. Узагальнені *інформаційні потреби* різних груп користувачів представлені у табл. 6.3. Задоволення цих потреб здійснюється завдяки оприлюдненню фінансової звітності суспільно значущих підприємств разом з аудиторським висновком за результатами її перевірки та аналізу її показників.

**Таблиця 6.3 – Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності**

<i>Групи користувачів</i>	<i>Інформаційні потреби</i>
Власники	– оцінка ефективності управління на основі досягнутих показників діяльності; - оцінка стратегії розвитку суб'єкта господарювання
Інвестори	оцінка ризику та прибутковості реальних і потенційних інвестицій
Постачальники та підрядники	- оцінка вірогідності розрахунків за зобов'язаннями у зазначені строки та у зазначених сумах; - оцінка перспектив продовження співробітництва на коротко- та довгострокову перспективу
Покупці та замовники	оцінка перспектив продовження співробітництва на коротко- та довгострокову перспективу
Банки	- визначення доцільності та умов надання кредитів; - оцінка ризику повернення позики, сплати відсотків; - оцінка майбутньої платоспроможності суб'єкта господарювання
Працівники	оцінка поточної та майбутньої стабільності та прибутковості суб'єкта господарювання
Державні органи, органи місцевого самоврядування	- ведення статистичного спостереження; - оцінка податкових надходжень; - оцінка фінансових результатів та результатів діяльності для макроекономічного планування, розвитку територій тощо
Правоохоронні органи	бухгалтерська експертиза у процесі досудового слідства чи судового розгляду

Аналіз фінансової звітності дає змогу нівелювати галузевий вплив, приймаючи управлінські рішення щодо інвестування в ефективні підприємства, відстежити тенденції, притаманні цьому суб'єкту господарювання, порівняно з його конкурентами, побачити системні проблеми діяльності та резерви оптимізації.

У межах попереднього огляду інформації фінансової звітності користувач може впевнитися в узгодженості показників – дотриманні алгоритмів їх розрахунку відповідно до Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності (Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476), проілюстрованих узгодженням елементів балансу (форма № 1 Звіт про фінансовий стан), що показано у табл. 6.4.

**Таблиця 6.4 – Перевірка узгодженості показників балансу**

№	Показники, що зіставляються	Зіставні показники
1	2	3
1	Рядок 1000, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1001 мінус рядок 1002, графи 3 і 4
2	Рядок 1010, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1011 мінус рядок 1012, графи 3 і 4
3	Рядок 1015, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1016 мінус рядок 1017, графи 3 і 4, у разі якщо інвестиційна нерухомість оцінюється за первісною вартістю
4	Рядок 1020, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1021 мінус рядок 1022, графи 3 і 4, у разі якщо довгострокові біологічні активи оцінюються за первісною вартістю
5	Рядок 1095, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1000, 1005, 1010, 1015, 1020, 1030, 1035, 1040, 1045, 1050, 1060, 1065, 1090, графи 3 і 4
6	Рядок 1100, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1101, 1102, 1103, 1104, графи 3 і 4
7	Рядок 1135, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1136, графи 3 і 4
8	Рядок 1165, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1166, 1167, графи 3 і 4
9	Рядок 1180, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1181, 1182, 1183, 1184, графи 3 і 4
10	Рядок 1195, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1100, 1110, 1115, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1155, 1160, 1165, 1170, 1180, 1190, графи 3 і 4
11	Рядок 1300, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1095, 1195, 1200, графи 3 і 4
12	Рядок 1410, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1411, 1412, графи 3 і 4
13	Рядок 1425, графи 3 і 4	Форма № 1, як правило менше або дорівнює рядку 1400, графи 3 і 4
14	Рядок 1430, графи 3 і 4	Форма № 1, менше або дорівнює рядку 1400, графи 3 і 4

15	Рядок 1495, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1400, 1405, 1410, 1415, 1435 плюс або мінус рядок 1420 мінус рядки 1425, 1430, графи 3 і 4
16	Рядок 1520, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1521, графи 3 і 4
17	Рядок 1525, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1526, графи 3 і 4
18	Рядок 1530, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює сумі рядків 1531, 1532, 1533, 1534, графи 3 і 4
19	Рядок 1595, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1500, 1505, 1510, 1515, 1520, 1525, 1530, 1535, 1540, 1545, графи 3 і 4
20	Рядок 1620, графи 3 і 4	Форма № 1, більше або дорівнює рядку 1621, графи 3 і 4
21	Рядок 1695, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1600, 1605, 1610, 1615, 1620, 1625, 1630, 1635, 1640, 1645, 1650, 1660, 1665, 1670, 1690, графи 3 і 4
22	Рядок 1900, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 1495, 1595, 1695, 1700, 1800, графи 3 і 4
23	Рядок 1900, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 1300, графи 3 і 4

Що стосується методики аналізу, наразі відсутній єдиний міжнародний підхід щодо аналізу фінансової звітності, фінансового стану та результатів діяльності підприємства, але цікавими є наявні методики оцінки кредитоспроможності клієнта, які застосовують фінансові установи. Деякі підходи представлені у табл. 6.5.

**Таблиця 6.5 – Закордонні моделі комплексної оцінки кредитоспроможності**

Методика	Сутність
1	2
«6 С», США	С – character (репутація позичальника) С – capacity (здатність до запозичення коштів) С – capital (капітал) С – collateral (забезпечення) С – condition (економічне середовище) С – control (контроль)
СAMPARI (європейські банки)	С – character (репутація позичальника) А – ability (здатність повернути кошти) М – merge (дохідність надання позики) Р – purpose (мета позики) А – amount (обсяги позики) R – repayment (умови погашення позики) I – insurance (забезпечення)
СОPF (Німеччина)	С – competition (галузєва конкуренція) О – organization (організація діяльності) Р – personnel (персонал) F – finance (фінансовий стан, надходження)
PARSER (Великобританія)	Р – person (репутація) А – amount (обсяги позики) R – repayment (умови погашення позики) S – security (забезпечення) Е – expediency (доцільність) R – remuneration (винагорода кредитору)



У табл. 6.6 узагальнені методики оцінки кредитоспроможності позичальника, що використовують вітчизняні фінансові інститути.

**Таблиця 6.6 – Методики оцінки кредитоспроможності позичальника в Україні**

<i>Методика</i>	<i>Сутність</i>	<i>Переваги</i>
Бально-рейтингова оцінка	Встановлені нормативні значення та бали для кожного обраного показника залежно від його визначеної вагомості серед інших показників	Простота застосування, здатність ранжування підприємств за результатами аналізу, поєднання формалізованих та неформалізованих показників
Кредитний скоринг	Математична модель зваженої суми визначених характеристик, вимагає врахування досвіду співпраці	Швидкість, прийняття рішень на основі більш детальної інформації, можливість автоматизації, швидке виявлення сумнівної заборгованості
Коефіцієнтний аналіз	Оцінка фінансового стану підприємства за допомогою визначених груп фінансових показників	Точність, відсутність суб'єктивізму
Аналіз грошових потоків	Оцінка здатності генерувати виключно грошові потоки	Тісний взаємозв'язок між згенерованими грошовими потоками та виконанням умов договору
Метод нечітких множин	Синтез кількісних та якісних факторів оцінки кредитоспроможності та матричних методів, розроблених для комплексного фінансового аналізу	Відсутність необхідності у значних статистичних даних для обробки, врахування суб'єктивного фактора у процесі прийняття рішень, зручність в інженерному застосуванні, підвищений ступінь обґрунтованості, можливість використання даних для прогнозування
«6 С», PARSER, SAMPARI, COPF	Власні підходи оцінки кредитоспроможності, засновані на поєднанні формалізованих та неформалізованих показників	Синтез формалізованих та неформалізованих аналітичних показників та критеріїв
МДА, CART	Множинний аналіз дискримінанта, регресійна модель дозволяють класифікувати позичальників на групи залежно від розрахованих фінансових аналітичних показників	Прогнозний характер
Методи на основі прогнозування банкрутства (моделі Альтмана, Таффлера, Спрінгейта)	Факторні моделі, орієнтовані на визначення інтегрального показника імовірності банкрутства підприємств	Точність, формалізований характер, що виключає суб'єктивність

У межах такого аналізу найчастіше використовуються групи показників ліквідності, ділової активності, фінансової стійкості прибутковості, алгоритми розрахунку та референтні значення яких представлені у табл. 6.7.

**Таблиця 6.7 – Показники аналізу фінансової звітності підприємства**

<i>Показник</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Формула розрахунку</i>	<i>Рекомендоване значення / тенденція</i>
<i>Показники ліквідності</i>			
Показник загальної ліквідності	Спроможність підприємства покрити короткострокові зобов'язання завдяки оборотним активам	$\frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні зобов'язання і забезпечення}}$	1–2
Показник швидкої ліквідності	Спроможність підприємства покрити короткострокові зобов'язання завдяки високоліквідним активам	$\frac{\text{Високоліквідні активи}}{\text{Поточні зобов'язання і забезпечення}}$	0,15–0,2
Показник поточної ліквідності	Спроможність підприємства покрити короткострокові зобов'язання завдяки поточним активам	$\frac{\text{Поточні активи}}{\text{Поточні зобов'язання і забезпечення}}$	0,5–0,8
<i>Показники ділової активності</i>			
Показник оборотності запасів	Період повного обороту запасів	$\frac{\text{Запаси}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$	збільшення
Показник оборотності кредиторської заборгованості	Період повного обороту кредиторської заборгованості	$\frac{\text{Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$	зменшення
Показник оборотності поточних активів	Період повного обороту поточних активів	$\frac{\text{Поточні активи}}{\text{Чистий дохід від реалізованої продукції}}$	збільшення
<i>Показники прибутковості</i>			
Показник рентабельності операційної діяльності	Ефективність операційної діяльності підприємства	$\frac{\text{Фінансовий результат від операційної діяльності}}{\text{Чистий дохід від реалізованої продукції}}$	збільшення
Показник рентабельності до оподаткування	Ефективність діяльності підприємства до оподаткування	$\frac{\text{Фінансовий результат до оподаткування}}{\text{Чистий дохід від реалізованої продукції}}$	збільшення
<i>Показники фінансової стійкості</i>			
Показник капіталу	Частка капіталу в балансі підприємства	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Валюта балансу (актив)}}$	> 0,5
Показник заборгованості	Частка боргу підприємства до активів	$\frac{\text{Короткострокові та довгострокові зобов'язання}}{\text{Валюта балансу (актив)}}$	≤ 0,5

### 6.3 Відповідальність укладачів звітності та аудиторів за якість інформації фінансової звітності

Активність бізнес-спільноти щодо прийняття управлінських рішень щодо суб'єктів господарювання на основі їх фінансової звітності базується на наявності чіткої відповідальності за викривлення інформації та їх ідентифікацію у межах аудиторської перевірки. Ця відповідальність стосується як укладачів звітності, так і аудиторів.

**Укладач** фінансової звітності несе відповідальність за:

- 1) укладання фінансової звітності;
- 2) систему внутрішнього контролю, що забезпечує складання звітності, яка не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки;
- 3) оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та доречність використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для обліку;
- 4) розкриття питань безперервності діяльності;
- 5) зазначення тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування.

Відповідальність укладачів звітності визначається національним законодавством і зазвичай являє собою економічні покарання (штрафи), спрямовані на суб'єкт господарювання.

У межах перевірки фінансової звітності **аудитор** несе відповідальність за:

- 1) ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки, розробку та виконання аудиторських процедур у відповідь на ідентифіковані ризики;
- 2) отримання аудиторських доказів, що є достатніми та прийнятними для використання як основи для висловлення думки;
- 3) отримання розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту;
- 4) оцінювання прийнятності застосованих облікових політик, обґрунтованості облікових оцінок та відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;
- 5) формування висновку щодо прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, визначення на основі отриманих аудиторських доказів існування сумнівів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність;
- 6) оцінку загального подання, структури та змісту фінансової звітності, включно з розкриттям інформації;
- 7) повідомлення інформації про запланований обсяг і час проведення аудиту, значні аудиторські результати, виявлені під час аудиту, включно з недоліками заходів внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Аудитори відповідають за неякісне надання аудиторських послуг щодо перевірки фінансової звітності згідно з національним законодавством, а також додатково несуть *професійну відповідальність* перед органами регулювання

аудиторської діяльності та / або суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

У вітчизняній практиці згідно із законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитора та аудиторську фірму протягом **7 років** із дня вчинення професійного проступку може бути притягнуто до **професійної відповідальності** відповідно до умов, викладених у табл. 6.8.

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності *перед замовником аудиторських послуг та третіми особами* обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг із обов'язкового аудиту або огляду фінансової звітності. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та / або третіми особами, не відшкодовуються.

**Таблиця 6.8 – Умови притягнення вітчизняних аудиторів до професійної відповідальності**

<i>Умова</i>	<i>Сутність умови</i>
Приклади проступків	<ul style="list-style-type: none"> <li>– невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;</li> <li>– недотримання вимог незалежності;</li> <li>– порушення міжнародних стандартів аудиту;</li> <li>– ухилення від проведення перевірки з контролю якості, невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення таких перевірок;</li> <li>– порушення вимог закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей для оприлюднення у Реєстрі;</li> <li>– порушення інших обов'язків, визначених законодавчо</li> </ul>
Види стягнень	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>попередження</i> (вимагає припинення неприйнятної поведінки, усунення порушення, утримання від подібних повторних дій);</li> <li>– <i>зупинення права на надання послуг</i> з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, <i>на строк від 1 місяця до 3 років</i>;</li> <li>– <i>офіційна заява</i> Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або АПУ про невідповідність аудиторського звіту вимогам законодавства;</li> <li>– накладення <i>штрафу</i>;</li> <li>– <i>виключення з Реєстру</i></li> </ul>
Розмір штрафу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>до 30 % суми винагороди</i> за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання встановлених вимог та обмежень;</li> <li>– <i>до 10 % суми винагороди</i> за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами</li> </ul>

### Питання для самоконтролю

1. Які причини можуть змусити аудитора відмовитися від висловлення думки?
2. У чому полягає різниця між різновидами модифікованої думки аудитора для користувача фінансової звітності підприємства?

3. Які фінансові показники допоможуть вам прийняти рішення щодо інвестування вітчизняного підприємства?

4. Які фінансові показники допоможуть вам прийняти рішення щодо видачі позики малому підприємству?

5. Яку відповідальність несуть укладачі звітності та аудитор?

6. Які складові включає аудиторський файл?

## Практичні завдання до теми 6

**Завдання 6.1** Визначте різновид аудиторської думки, обґрунтуйте відповідь:

1. Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС, що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20x1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, разом зі стислим викладом значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в розділі «Основа для думки» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20x1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### *Основа для думки*

Запаси Компанії відображені у звіті про фінансовий стан в сумі xxx. Управлінський персонал не визначив балансову вартість запасів за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації, а визначив їх балансову вартість лише за собівартістю, що є відхиленням від вимог МСФЗ. Записи Компанії свідчать, що якби управлінський персонал визначив балансову вартість запасів за меншою із двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації, то балансову вартість запасів потрібно було б зменшити на суму xxx до їх чистої вартості реалізації. Відповідно, собівартість реалізації збільшилася б на xxx, а податок на прибуток, чистий прибуток та власний капітал зменшилися б, відповідно, на xxx, xxx і xxx.

2. Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії АВС та її дочірніх підприємств, що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20x1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного в розділі «Основа для думки» нашого звіту, консолідована фінансова звітність, що додається, надає правдиву та неупереджену інформацію про консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20x1 р. та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### *Основа для думки*

Інвестицію Групи у придбану протягом року асоційовану компанію XYZ, що зареєстрована в іноземній юрисдикції та відображена в обліку за методом участі в капіталі, відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20x1 р. у сумі xxx, а частку компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ у сумі xxx включено до прибутку компанії ABC за рік, що закінчився зазначеною датою. Ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо балансової вартості інвестиції компанії ABC у компанію XYZ станом на 31 грудня 20x1 р. та частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за рік, оскільки нам відмовили в доступі до фінансової інформації, управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ. Отже, ми не змогли визначити, чи є потреба в будь-яких коригуваннях цих сум.

**3.** Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств, що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20x1 р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, разом зі стислим викладом значущих облікових політик.

На нашу думку, оскільки питання, описане в розділі «Основа для думки» нашого звіту, є значущим, консолідована фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20x1 р. та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### *Основа для думки*

Як зазначено у Примітці X, Група не консолідувала дочірнє підприємство XYZ, яке вона придбала протягом 20x1 р., оскільки до цього часу вона не змогла визначити справедливую вартість певних суттєвих активів і зобов'язань дочірнього підприємства станом на дату придбання. Тому ця інвестиція відображена в обліку за собівартістю. Відповідно до вимог МСФЗ Група повинна була консолідувати це дочірнє підприємство та облікувати придбання на основі попередньо оцінених сум. Якби Група консолідувала компанію XYZ, вплив на велику кількість елементів консолідованої фінансової звітності, що додається, був би суттєвим. Вплив непроведення консолідації на консолідовану фінансову звітність не було визначено.

**4.** Нас було залучено провести аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств, що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20x1 р. та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик.

Ми не висловлюємо думки щодо консолідованої фінансової звітності Групи, що додається. Через значущість питання, описаного в розділі «Основа для

думки» нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї консолідованої фінансової звітності.

#### *Основа для думки*

Інвестицію групи у спільне підприємство компанії XYZ відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан групи в сумі xxx, що становить понад 90 % чистих активів Групи на 31 грудня 20x1 р. Нам відмовили в доступі до управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ, разом із аудиторською документацією аудиторів компанії XYZ. Через це ми не змогли визначити, чи є потреба в будь-яких коригуваннях пропорційної частки Групи в активах компанії XYZ, які Група спільно контролює, її пропорційної частки у зобов'язаннях компанії XYZ, за які Група несе спільну відповідальність, її пропорційної частки у доходах і витратах компанії XYZ за рік, та елементів, що входять до складу консолідованого звіту про зміни у власному капіталі й консолідованого звіту про рух грошових коштів.

5. Нас було залучено провести аудит фінансової звітності компанії ABC, що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20x1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик. Ми не висловлюємо думки щодо фінансової звітності Компанії, що додається.

Через значущість питань, описаних у розділі «Основа для думки» нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї фінансової звітності.

#### *Основа для думки*

Через те, що ми були призначені аудиторами Компанії після 31 грудня 20x1 р., ми не спостерігали за інвентаризацією запасів на початок та кінець року. За допомогою альтернативних процедур ми не змогли впевнитися в кількості запасів, утримуваних на 31 грудня 20x0 та 20x1 рр., які відображені у звітах про фінансовий стан відповідно в сумах xxx і xxx. Крім того, впровадження нової комп'ютеризованої системи обліку дебіторської заборгованості у вересні 20x1 р. призвело до численних помилок у сумах дебіторської заборгованості. Станом на дату нашого звіту управлінський персонал продовжував усувати недоліки системи та виправляти помилки. Ми не змогли підтвердити або перевірити за допомогою альтернативних процедур дебіторську заборгованість, що внесена у звіт про фінансовий стан на 31 грудня 20x1 р. на загальну суму xxx. Через це ми не змогли визначити, чи існує потреба в будь-яких коригуваннях запасів і дебіторської заборгованості, відображених чи невідображених в обліку, а також елементів, що входять до складу звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів.

**Завдання 6.2 (СРС.** Перевірте узгодженість **балансу** ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» на 31.12.2019 р. за вимогами Методичних рекомендацій із перевірки порівнянності показників фінансової звітності.

**Завдання 6.3 (СРС)** За даними фінансової звітності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2019 р. розрахуйте: показник капіталу,

показники загальної, швидкої та поточної ліквідності, показник частки неопераційних елементів балансу за вимогами Положення про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями.

### Тест-тренінг до теми 6

1. Який висновок має надати аудитор, якщо не може одержати достатніх і необхідних аудиторських доказів для формування думки?

- 1) немодифікована думка;
- 2) думка із застереженням;
- 3) негативна думка;
- 4) відмова від висловлення думки.

2. В яких випадках аудиторський висновок буде модифікованим, але залишиться позитивним?

- 1) аудитора змушують істотно обмежити обсяги аудиторської перевірки;
- 2) фінансова звітність складена відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, але не містить приміток;
- 3) аудитор не може одержати достатніх і необхідних аудиторських доказів для формування думки;
- 4) фінансова звітність містить суттєве, але не всеохоплююче викривлення.

3. Чи є різниця між відмовою висловлення думки та негативною думкою?

- 1) ні, оскільки це модифікації одного висновку – неможливість підтвердити достовірність звітності;
- 2) ні, оскільки це має однаковий вплив на інвесторів;
- 3) так, оскільки відмова більш прийнятна для клієнта;
- 4) так, оскільки відмова викликана неможливістю отримання аудиторських доказів, а негативна думка свідчить про недостовірне подання інформації звітності.

4. Чим керується аудитор, обираючи між думкою із застереженням і негативною думкою?

- 1) вимогами національного законодавства щодо визначення виду думки;
- 2) характером питання, що призвело до модифікації;
- 3) судженням щодо всеохоплюваності впливу;
- 4) обсягом отриманих аудиторських доказів.

5. Яким буде показник загальної ліквідності підприємства, фінансовий стан якого характеризується такими показниками на кінець року (тис. грн.): необоротні активи 1 266 136; оборотні активи 133 380, серед яких запаси 20 776, дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги 102 545, гроші та їх еквіваленти 422; власний капітал 887 416; довгострокові зобов'язання і забезпечення 23 454; поточні зобов'язання і забезпечення 488 646.

- 1)  $(102\,545 + 20\,776 + 422) / 488\,646 = 0,2532$ ;
- 2)  $(102\,545 + 20\,776) / 488\,646 = 0,2524$ ;



3)  $(102\ 545 + 422) / 488\ 646 = 0,2107$ ;

4)  $133\ 380 / 488\ 646 = 0,2730$ .

6. Яким буде показник швидкої ліквідності підприємства, фінансовий стан якого характеризується такими показниками на кінець року (тис. грн): необоротні активи 1 266 136; оборотні активи 133 380, серед яких запаси 20 776, дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги 102 545, гроші та їх еквіваленти 422; власний капітал 887 416; довгострокові зобов'язання і забезпечення 23 454; поточні зобов'язання і забезпечення 488 646.

1)  $(102\ 545 + 20\ 776 + 422) / 488\ 646 = 0,2532$ ;

2)  $(102\ 545 + 20\ 776) / 488\ 646 = 0,2524$ ;

3)  $(102\ 545 + 422) / 488\ 646 = 0,2107$ ;

4)  $133\ 380 / 488\ 646 = 0,2730$ .

7. Яким буде показник поточної ліквідності підприємства, фінансовий стан якого характеризується такими показниками на кінець року (тис. грн): необоротні активи 1 266 136; оборотні активи 133 380, серед яких запаси 20 776, дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги 102 545, гроші та їх еквіваленти 422; власний капітал 887 416; довгострокові зобов'язання і забезпечення 23 454; поточні зобов'язання і забезпечення 488 646.

1)  $(102\ 545 + 20\ 776 + 422) / 488\ 646 = 0,2532$ ;

2)  $(102\ 545 + 20\ 776) / 488\ 646 = 0,2524$ ;

3)  $(102\ 545 + 422) / 488\ 646 = 0,2107$ ;

4)  $133\ 380 / 488\ 646 = 0,2730$ .

8. Чи потрібен чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності при провадженні аудиторської діяльності?

1) так;

2) так, якщо проводиться обов'язковий аудит фінансової звітності;

3) ні;

4) ні, якщо проводиться обов'язковий аудит фінансової звітності.

9. Що буде компенсувати аудитор у такому випадку: суд довів неякісне надання послуг з аудиту фінансової звітності підприємства, яке збанкрутіло через 3 місяці після оприлюднення немодифікованої аудиторської думки?

1) вартість акцій, придбаних на основі аналізу аудиторської думки;

2) втрачені дивіденди підприємства-банкрута за поточний рік;

3) дивіденди, які б міг отримати акціонер підприємства-банкрута, інвестуючи в інше підприємство;

4) моральну шкоду акціонерам підприємства-банкрута.

10. Яке зі стягнень, що накладаються на аудитора в мажах професійної відповідальності, є найсуворішим?

1) попередження;

2) заборона здійснення аудиторської діяльності протягом 6 місяців

3) штраф;

4) виключення з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

## РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. 2016-2017 Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-54>.
2. Аудит: підручник / за ред. В. І. Грушко. 4-те вид. доп. і перероб. К. : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
3. Гандзюк О. В. Інформаційне та організаційно-методичне забезпечення аналізу фінансової звітності. *Інтелект XXI*. 2017. № 2. С. 236–241.
4. Гевлич Л. Л. Аудит та бухгалтерська експертиза : навч. посібник. Вінниця : ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. 164 с.
5. Гевлич Л. Л. Аудит. Методичні рекомендації до виконання практичних завдань, самостійної та індивідуальної роботи студентів спеціальностей «Облік і аудит», «Облік і оподаткування» за дисципліною «Аудит». Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2017. 88 с.
6. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Використання аудиту як напрямок підвищення ефективності малого бізнесу. *Фінанси, учет, банки*. 2016. Вып. 1(21). С. 60–68.
7. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Методи аудиту: міжнародне та національне трактування. *Modern Economics*. 2017. № 4. С. 35–42.
8. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Фінансова та управлінська звітність вітчизняних підприємств. *Економіка і організація управління*. 2020. № 1(37). С. 49–59.
9. Гевлич Л. Л., Калачик А. В. Міжнародний стандарт фінансової звітності для українських малих підприємств: необхідність та доцільність. *Інфраструктура ринку*. 2020. Випуск 39. С. 380–385.
10. Дубовая В. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності : навч. посібник. Полтава : ПолтНТУ, 2017. 312 с.
11. Етика професійного бухгалтера: сертифікований курс ФПБАУ. URL: [https://courses.prometheus.org.ua/courses/course-v1:FPBAU+ЕРА101+2019\\_T3/about](https://courses.prometheus.org.ua/courses/course-v1:FPBAU+ЕРА101+2019_T3/about)
12. Кодекс етики професійного бухгалтера. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81073/D6.pdf>
13. Кузнецова С. О., Чернікова І. Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Харків : Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.
14. Маркович Т. Г. Розвиток експрес-аналізу кредитоспроможності підприємств-експортерів на основі методу нечіткої логіки. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. 2(43). С. 55–60.
15. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text>
16. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text>

17. Міжнародний бізнес: навч. посібник. / за заг. ред. Т. В. Орехової. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2017. 425 с.

18. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu>

19. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text)

20. Подольчак Н., Карковська В. Аудит і оцінювання управлінської діяльності. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. 128 с.

21. Положення про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями: постанова Правління Національного банку України від 30.06.2016 р. № 351. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0351500-16#Text>

22. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-ХІІІ. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

24. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

25. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF#Text>.

26. Саух І. В., Виговський В. Г. Аналітичне забезпечення оцінки кредитоспроможності позичальника. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8\\_2019/4.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2019/4.pdf)

27. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80#Text>.

28. Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті : підручник. Львів : Видавництво Львівської політехніки», 2017. 402 с.

29. Яцишин Н. Методика аналізу фінансового стану підприємства. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 10. Ч. 4. С. 439–445.

## КОМПЛЕКТ РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІТЧИЗНЯНОГО ПІДПРИЄМСТВА

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Підприємство _____	_____	_____ 01
Територія _____	за ЄДРПОУ	_____
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОАТУУ	_____
Вид економічної діяльності _____	за КОПФГ	_____
Середня кількість працівників <sup>1</sup> _____	за КВЕД	_____
Адреса, телефон _____		

Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):  
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку \_\_\_\_\_  
за міжнародними стандартами фінансової звітності \_\_\_\_\_

## Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

<i>Актив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітного періоду</i>	<i>На кінець звітного періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		

## Продовження Балансу

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>		
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>		

<i>Пасив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>		
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>		
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>		
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>		

Керівник

Головний бухгалтер

<sup>1</sup> Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

КОДИ		
		01

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство \_\_\_\_\_

за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

(найменування)

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

**I. Фінансові результати**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( )	( )
<b>Валовий:</b>			
прибуток	2090		
збиток	2095	( )	( )
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	( )	( )
Витрати на збут	2150	( )	( )
Інші операційні витрати	2180	( )	( )
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b>			
прибуток	2190		
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	( )	( )
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	( )	( )
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b>			
прибуток	2290		
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
<b>Чистий фінансовий результат:</b>			
прибуток	2350		
збиток	2355	( )	( )

**II. Сукупний дохід**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
<b>Інший сукупний дохід до оподаткування</b>	<b>2450</b>		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
<b>Інший сукупний дохід після оподаткування</b>	<b>2460</b>		
<b>Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)</b>	<b>2465</b>		

*Продовження Звіту про фінансові результати*

**III. Елементи операційних витрат**

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За аналогічний період попереднього року</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
<b>Разом</b>	<b>2550</b>		

**IV. Розрахунок показників прибутковості акцій**

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За аналогічний період попереднього року</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ		

**Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)  
за 20\_\_ р.**

Форма № 3 Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	( )	( )
Праці	3105	( )	( )
Відрахувань на соціальні заходи	3110	( )	( )
Зобов'язань з податків і зборів	3115	( )	( )
Інші витрачання	3190	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>		
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	( )	( )
необоротних активів	3260	( )	( )
Виплати за деривативами	3270	( )	( )
Інші платежі	3290	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>		
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	( )	( )
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	( )	( )
Інші платежі	3390	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>		
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник

Головний бухгалтер



Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число) \_\_\_\_\_  
за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

КОДИ	

**Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)  
за 20\_\_ р.**

Форма № 3-н Код за ДКУД 1801006

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>				
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>					
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>				
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>					
Надходження від: Власного капіталу	3300		X		X
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	

*Продовження Звіту про рух грошових коштів (непрямим методом)*

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>				
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число) \_\_\_\_\_  
за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

КОДИ	
01	

**Звіт про власний капітал**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Залишок на початок року</b>	<b>4000</b>								
<b>Коригування:</b>									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
<b>Скоригований залишок на початок року</b>	<b>4095</b>								
<b>Чистий прибуток (збиток) за звітний період</b>	<b>4100</b>								
<b>Інший сукупний дохід за звітний період</b>	<b>4110</b>								
<b>Розподіл прибутку:</b>									
Виплати власникам (дивіденди)	4200								
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
<b>Внески учасників:</b>									
Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
<b>Вилучення капіталу:</b>									
Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
<b>Разом змін у капіталі</b>	<b>4295</b>								
<b>Залишок на кінець року</b>	<b>4300</b>								

Керівник  
Головний бухгалтер

**КОМПЛЕКТ КОНСОЛІДОВАНОЇ РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ  
ВІТЧИЗНЯНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

	КОДИ	
		01
Дата (рік, місяць, число)		
Підприємство _____	за ЄДРПОУ	
Територія _____	за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ	
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД	
Середня кількість працівників <sup>1</sup> _____		
Адреса, телефон _____		

Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знака (окрім розділу IV Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2-к), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

**КОНСОЛІДОВАНИЙ БАЛАНС  
(Звіт про фінансовий стан)  
на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.**

Форма № 1-к

Код за ДКУД

1801007

<i>Актив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітного періоду</i>	<i>На кінець звітного періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Гудвіл при консолідації	1055		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		

**Продовження консолідованого балансу**

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>		
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>		

<i>Пасив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітного періоду</i>	<i>На кінець звітного періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Неконтрольована частка	1490		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>		
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>		
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>		
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>		

Керівник  
Головний бухгалтер

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ		
		01

**Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 2-к Код за ДКУД

1801008
---------

**I. Фінансові результати**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( )	( )
<b>Валовий:</b>			
прибуток	2090		
збиток	2095	( )	( )
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	( )	( )
Витрати на збут	2150	( )	( )
Інші операційні витрати	2180	( )	( )
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b>			
прибуток	2190		
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	( )	( )
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	( )	( )
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b>			
прибуток	2290		
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	( )	( )
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
<b>Чистий фінансовий результат:</b>			
прибуток	2350		
збиток	2355	( )	( )

**II. Сукупний дохід**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		

**Продовження консолідованого звіту про фінансові результати**

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		
<b>Чистий прибуток (збиток), що належить:</b>			
власникам материнської компанії	2470		
неконтрольованій частці	2475		
<b>Сукупний дохід, що належить:</b>			
власникам материнської компанії	2480		
неконтрольованій частці	2485		

**III. Елементи операційних витрат**

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За аналогічний період попереднього року</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

**IV. Розрахунок показників прибутковості акцій**

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За аналогічний період попереднього року</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ	

**Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 3-к Код за ДКУД 1801009

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрати на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	( )	( )
Праці	3105	( )	( )
Відрахувань на соціальні заходи	3110	( )	( )
Зобов'язань з податків і зборів	3115	( )	( )
Інші витрати	3190	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>		
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрати на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	( )	( )
необоротних активів	3260	( )	( )
Виплати за деривативами	3270	( )	( )
Інші платежі	3290	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>		
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрати на:			
Викуп власних акцій	3345	( )	( )
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	( )	( )
Інші платежі	3390	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>		
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник

Головний бухгалтер



КОДИ	

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

**Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 3-кн Код за ДКУД 1801010

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>				
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>					
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>				
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>					
Надходження від: Власного капіталу	3300		X		X
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X

**Продовження консолідований звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом)**

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>				
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число) \_\_\_\_\_  
за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

КОДИ	
	01

**Консолідований звіт про власний капітал**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 4-к Код за ДКУД 1801011

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зарєстрований (пайовий) капітал	капітал у дооцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>Залишок на початок року</b>	<b>4000</b>										
<b>Коригування:</b>											
Зміна облікової політики	4005										
Виправлення помилок	4010										
Інші зміни	4090										
<b>Скоригований залишок на початок року</b>	<b>4095</b>										
<b>Чистий прибуток (збиток) за звітний період</b>	<b>4100</b>										
<b>Інший сукупний дохід за звітний період</b>	<b>4110</b>										
<b>Розподіл прибутку:</b>											
Виплати власникам (дивіденди)	4200										
Спрямування прибутку до зарєстрованого капіталу	4205										
Відрахування до резервного капіталу	4210										
<b>Внески учасників:</b>											
Внески до капіталу	4240										
Погашення заборгованості з капіталу	4245										
<b>Вилучення капіталу:</b>											
Викуп акцій (часток)	4260										
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265										
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270										
Вилучення частки в капіталі	4275										
Інші зміни в капіталі	4290										
<b>Разом змін у капіталі</b>	<b>4295</b>										
<b>Залишок на кінець року</b>	<b>4300</b>										

Керівник

Головний бухгалтер

**ПЕРЕЛІК**  
**додаткових статей фінансової звітності**

<i>Статті</i>	<i>Код рядка</i>
1	2
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016
Знос інвестиційної нерухомості	1017
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022
Гудвіл	1050
Відстрочені аквізиційні витрати	1060
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065
Виробничі запаси	1101
Незавершене виробництво	1102
Готова продукція	1103
Товари	1104
Депозити перестраховання	1115
Векселі одержані	1120
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145
Готівка	1166
Рахунки в банках	1167
Частка перестраховика у страхових резервах	1180
у тому числі в:	
резервах довгострокових зобов'язань	1181
резервах збитків або резервах належних виплат	1182
резервах незароблених премій	1183
інших страхових резервах	1184
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401
Емісійний дохід	1411
Накопичені курсові різниці	1412
Інші резерви	1435
Пенсійні зобов'язання	1505
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521
Благодійна допомога	1526
Страхові резерви	1530
у тому числі:	
резерв довгострокових зобов'язань	1531
резерв збитків або резерв належних виплат	1532
резерв незароблених премій	1533
інші страхові резерви	1534
Інвестиційні контракти	1535
Призовий фонд	1540
Резерв на виплату джек-поту	1545
Векселі видані	1605
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670
Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800
Чисті зароблені страхові премії	2010

## Продовження Додатка В

1	2
Премії підписані, валова сума	2011
Премії, передані у перестраховання	2012
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182
Дохід від благодійної допомоги	2241
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011
Надходження авансів від покупців і замовників	3015
Надходження від повернення авансів	3020
Надходження з відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035
Надходження від операційної оренди	3040
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045
Надходження від страхових премій	3050
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055
Витрати на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116
Витрати на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3117
Витрати на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	3118
Витрати на оплату авансів	3135
Витрати на оплату повернення авансів	3140
Витрати на оплату цільових внесків	3145
Витрати на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150
Витрати фінансових установ на надання позик	3155
Надходження від погашення позик	3230
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235
Витрати на надання позик	3275
Витрати на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280
Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310
Витрати на сплату відсотків	3360
Витрати на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365
Витрати на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370
Витрати на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375
Прибуток (збиток) від участі в капіталі	3521
Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та дохід (витрати) від первісного визнання	3522
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523
Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій	3524
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526
Фінансові витрати	3540

## Закінчення Додатка В

<i>1</i>	<i>2</i>
Збільшення (зменшення) запасів	3551
Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів	3552
Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	3553
Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості	3554
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	3556
Зменшення (збільшення) інших оборотних активів	3557
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги	3561
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3562
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3563
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці	3564
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3566
Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3567
Сплачені відсотки	3585
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112
Накопичені курсові різниці	4113
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114
Інший сукупний дохід	4116
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225
Зменшення номінальної вартості акцій	4280
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	4291

**Фінансова звітність  
малого підприємства**

Дата (рік, місяць, число) \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Територія \_\_\_\_\_

Організаційно-правова  
форма господарювання \_\_\_\_\_

Вид економічної діяльності \_\_\_\_\_

Середня кількість працівників, осіб \_\_\_\_\_

Одиниця виміру:  
тис. грн з одним десятковим знаком

за ЄДРПОУ  
за КОАТУУ  
за КОПФГ  
  
за КВЕД

КОДИ

		01

Адреса, телефон

**1. Баланс**  
на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

<i>Актив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітнього року</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>I. Необоротні активи</b>	<b>1000</b>		
Нематеріальні активи	1000		
Первісна вартість	1001		
Накопичена амортизація	1002	( )	( )
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012	( )	( )
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси:	1100		
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>		
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>		

## Продовження Додатка Г

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>		
<b>II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення</b>			
<b>III. Поточні зобов'язання</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>		
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>			
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>		

**2. Звіт про фінансові результати**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 2-м  
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Інші операційні доходи	2120		
Інші доходи	2240		
<b>Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)</b>	<b>2280</b>		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( )	( )
Інші операційні витрати	2180	( )	( )
Інші витрати	2270	( )	( )
<b>Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)</b>	<b>2285</b>	( )	( )
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290		
Податок на прибуток	2300	( )	( )
<b>Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)</b>	<b>2350</b>		

Керівник

Головний бухгалтер



**ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ**  
мікропідприємства

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство \_\_\_\_\_  
 Територія \_\_\_\_\_  
 Організаційно-правова  
 форма господарювання \_\_\_\_\_  
 Вид економічної діяльності \_\_\_\_\_  
 Середня кількість працівників, осіб \_\_\_\_\_  
 Одиниця виміру:  
 тис. грн з одним десятковим знаком  
 Адреса, телефон \_\_\_\_\_

за ЄДРПОУ  
 за КОАТУУ  
 за КОПФГ  
 за КВЕД

КОДИ

		01

**1. Баланс**  
на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Форма № 1-мс

Код за ДКУД

1801006

<i>Актив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітнього року</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>I. Необоротні активи</b>			
Основні засоби:	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012	( )	( )
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100		
Поточна дебіторська заборгованість	1155		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Інші оборотні активи	1190		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>		

<i>Пасив</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітнього року</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<b>I. Власний капітал</b>			
Капітал	1400		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>		
<b>II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення</b>	<b>1595</b>		
<b>III. Поточні зобов'язання</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:	1615		
товари, роботи, послуги			
розрахунками з бюджетом	1620		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Інші поточні зобов'язання	1690		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>		

2. Звіт про фінансові результати  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 2-мс  
Код за ДКУД

1801007

<i>Стаття</i>	<i>Код рядка</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За попередній період</i>
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Інші доходи	2160		
<b>Разом доходи (2000 + 2160)</b>	<b>2280</b>		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( )	( )
Інші витрати	2165	( )	( )
<b>Разом витрати (2050 + 2165)</b>	<b>2285</b>		
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290		
Податок на прибуток	2300	( )	( )
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310		
<b>Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300 – (+) 2310)</b>	<b>2350</b>		

Керівник

Головний бухгалтер

**Додаток Е**

КОДИ	
	01

Підприємство..... Дата /рік, місяць, число/  
 Територія..... за ЄДРПОУ  
 Орган державного управління..... за КОАТУУ  
 Організаційно-правова форма господарювання..... за СПОДУ  
 Вид економічної діяльності..... за КОПФГ  
 Контрольна сума за КВЕД

**ДОДАТОК ДО ПРИМІТКОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**  
**«Інформація за сегментами»**  
 за 20\_\_ рік

Контрольна сума

Одиниця виміру: тис. грн

Форма № 6 Код за ДКУД 1801009

**I. Показники пріоритетних звітних сегментів**  
 (господарський, географічний виробничий, географічний збутовий)

Найменування показника	Код рядка	Найменування звітних сегментів										Нерозподілені статті		Усього							
		Звітний рік 3	Минулий рік 4	Звітний рік 5	Минулий рік 6	Звітний рік 7	Минулий рік 8	Звітний рік 9	Минулий рік 10	Звітний рік 11	Минулий рік 12	Звітний рік 13	Минулий рік 14		Звітний рік 15	Минулий рік 16	Звітний рік 17	Минулий рік 18			
<b>1. Доходи звітних сегментів:</b> Доходи від операційної діяльності звітних сегментів	010																				
з них: доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); зовнішнім покупцям	011																				
іншим звітним сегментам	012																				
інші операційні доходи	013																				
Фінансові доходи звітних сегментів	020																				

**Продовження Додатка Е**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
з них: доходи від участі в капіталі, які безпосередньо стосуються звітного сегмента	021																
інші фінансові доходи	022																
Інші доходи	030																
<b>Усього доходів звітних сегментів</b>	<b>040</b>																
Нерозподілені доходи	050	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
з них: доходи від операційної діяльності	051	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
фінансові доходи	052	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
Вирахування доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) іншим звітним сегментам	060																
<b>Усього доходів підприємства</b> (р. 040 + р. 050 – р. 060)	<b>070</b>																
<b>2. Витрати звітних сегментів:</b> Витрати операційної діяльності	080																
з них: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); зовнішнім покупцям	081																
іншим звітним сегментам	082																
Адміністративні витрати	090																

## Продовження Додатка Е

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Витрати на збут	100																
Інші операційні витрати	110																
Фінансові витрати звітних сегментів	120																
з них: витрати від участі в капіталі, які безпосередньо можна віднести до звітного сегмента	121																
Інші витрати	130																
<b>Усього витрат звітних сегментів</b>	140																
Нерозподілені витрати	150	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
з них: адміністративні, збутові та інші витрати операційної діяльності, не розподілені на звітні сегменти	151	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
фінансові витрати	152	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
податок на прибуток	154	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
Вирахування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) іншим звітним сегментам	160																
<b>Усього витрат підприємства</b> (р. 140 + р. 150 – р. 160)	170																
<b>3. Фінансовий результат діяльності сегмента</b> (р. 040 – р. 140)	180																

**Продовження Додатка Е**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
<b>4. Фінансовий результат діяльності підприємства</b> (р. 070 – р. 170)	190																
<b>5. Активи звітних сегментів</b>	200																
з них:	201																
	202																
	203																
	204																
	205																
<b>Нерозподілені активи</b>	220	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
з них:	221	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	222	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	223	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	224	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
<b>Усього активів підприємства</b>	230																
<b>6. Зобов'язання звітних сегментів</b>	240																
з них:	241																
	242																
	243																
	244																
<b>Нерозподілені зобов'язання</b>	260	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
з них:	261	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	262	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	263	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	264	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
<b>Усього зобов'язань підприємства</b> (р. 240 + р. 260)	270																

**Продовження Додатка Е**

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
<b>7. Капітальні інвестиції</b>	280																
<b>8. Амортизація необоротних активів</b>	290																
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям	300																
Балансова вартість активів звітних сегментів	310																
Капітальні інвестиції	320																
	330																
	340																
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям	350																
Балансова вартість активів звітних сегментів	360																
Капітальні інвестиції	370																
	380																
	390																

**Приклад листа-угоди з аудиту фінансової звітності загального призначення**

Відповідному представнику управлінського персоналу чи тим, кого наділено найвищими повноваженнями компанії АВС:

**[Мета та обсяг аудиту]**

Ви запропонували нам провести аудит фінансової звітності компанії АВС, що складається з балансу станом на 31 грудня 20X1 р., звіту про прибутки та збитки, звіту про зміни у власному капіталі, звіту про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, та стислого викладу суттєвих облікових політик, а також іншої пояснювальної інформації. Цим листом ми із задоволенням підтверджуємо прийняття цього завдання з аудиту й наше розуміння його. Наш аудит проводитиметься з метою висловлення думки щодо фінансової звітності.

**[Відповідальність аудитора]**

Ми проведемо аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиту з метою отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення. Аудит передбачає виконання процедур з метою отримання аудиторських доказів стосовно сум і розкриття інформації у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства або помилки. Аудит також передбачає оцінку прийнятності використаних облікових політик та достатності облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансової звітності.

Через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.

Під час оцінки ризиків ми розглядаємо внутрішній контроль, доречний для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, з метою розробки аудиторських процедур, прийнятних за цих обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Проте ми повідомимо Вам у письмовій формі про будь-які суттєві недоліки внутрішнього контролю, що стосуються аудиту фінансової звітності, які ми ідентифікували під час аудиту.

**[Відповідальність управлінського персоналу та ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансової звітності]**

Ми проведемо аудит виходячи з того, що управлінський персонал і, за потреби, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнає та розуміє, що він несе відповідальність за:

а) складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності;

б) внутрішній контроль, який за визначенням управлінського персоналу є необхідним для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;

в) забезпечення:

- нашого доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої, як записи, документація тощо;

- додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу, з метою аудиту;

- необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких, як ми визначили, необхідно одержати аудиторські докази.

Як складову процесу нашого аудиту ми проситимемо управлінський персонал та в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженням, підтвердити у письмовій формі запевнення, надані нам у зв'язку з аудитом. Ми сподіваємося на повне сприяння Вашого персоналу під час нашого аудиту.



**[Інша важлива інформація]**

[Необхідно вставити в разі потреби іншу інформацію. Це можуть бути домовленості про гонорари, виставлення рахунків та інші особливі умови, залежно від обставин].

**[Звітність]**

[Необхідно вставити належне посилання на очікувану форму та зміст аудиторського звіту].

Форма та зміст нашого звіту, можливо, потребуватимуть змін з урахуванням результатів нашого аудиту.

Прохання підписати та повернути примірник цього листа, що додається, з метою підтвердження та згоди про домовленість стосовно нашого аудиту фінансової звітності, включно з відповідальністю кожного з нас.

XYZ& Co.

Підтверджено та погоджено від імені компанії ABC

(підпис)

Ім'я, прізвище та посада

Дата

## ЗРАЗОК ДОГОВОРУ НА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗВІТНОСТІ

м. \_\_\_\_\_ р. \_\_\_\_\_

Суб'єкт аудиторської діяльності в Україні, незалежна аудиторська фірма \_\_\_\_\_ (свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторських фірм та практикуючих аудиторів Аудиторської палати України \_\_\_ від \_\_\_) далі по тексту – Виконавець, в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_ та Суб'єкт підприємницької діяльності в Україні \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_, який діє на підставі \_\_\_\_\_, надалі Замовник з другої сторони, відповідно до чинного законодавства України уклали цей договір про наступне:

**1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ**

1.1. Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності Замовника відповідно до вимог чинного законодавства України.

1.2. Аудиторська перевірка охоплює діяльність Замовника, результати якої відображені у його звітності, за період з \_\_\_\_\_ до \_\_\_\_\_.

1.3. Початок робіт \_\_\_\_\_ закінчення \_\_\_\_\_.

1.4. Мета аудиту – висловлення незалежної професійної думки у формі аудиторського висновку стосовно відповідності фінансової звітності Замовника вимогам чинного законодавства, прийнятій обліковій політиці, адекватності відображення результатів господарювання за відповідний період.

1.5. Масштаб аудиту – перевірка буде здійснюватися шляхом застосування процедур отримання достатніх аудиторських свідчень за національними та міжнародними стандартами аудиту в повному обсязі, необхідному для формування аудиторського висновку (незалежної професійної думки).

Надана Замовником інформація, а також отримані під час перевірки дані будуть тестуватися на наявність та одночасно на відсутність суттєвих (матеріальних) розбіжностей між показниками звітності та даними бухгалтерського обліку Замовника.

**2. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ СТОРІН**

2.1. Виконавець у процесі перевірки та за її результатами зобов'язаний:

– дотримуватися вимог чинного законодавства України, Національних та Міжнародних нормативів аудиту, Кодексу професійної етики аудитора України;

– уникати прилюдної оцінки дій посадових осіб Замовника або його персоналу, власників (учасників) та не використовувати ім'я Замовника і закриті за його рішенням дані в засобах масової інформації;

– зберігати комерційну таємницю стосовно отриманої під час перевірки інформації;

– не вступати в комерційні відносини з клієнтами Замовника;

– дотримуватися доброзичливості і нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності загалом;

– повідомляти керівництво Замовника про суттєві невідповідності (відхилення) безпосередньо після їх виявлення та ідентифікації під час перевірки;

– не отримувати від Замовника його продукцію, роботи або послуги до та під час аудиторської перевірки.

2.2. Замовник під час перевірки та за її результатами зобов'язаний:

– забезпечити Виконавцю доступ до будь-якої інформації, потрібної останньому для виконання робіт за цим договором;

– сприяти отриманню в разі потреби інформації від будь-яких третіх осіб;

– своєчасно та у будь-якому обсязі надавати Виконавцю усі необхідні йому для перевірки дані, реєстри обліку, звітність, адміністративні та інші документи;

– не втручатися в методику перевірки, організацію роботи персоналу Виконавця та відмовитися від тиску на Виконавця з метою зміни його професійної думки;

– своєчасно прийняти та сплатити роботу Виконавця за цим договором відповідно до його умов.

### **3. ПОРЯДОК ЗДАЧІ І ПРИЙОМУ РЕЗУЛЬТАТІВ РОБІТ**

3.1. Результатом робіт за цим Договором сторони визначають незалежне професійне судження Виконавця про відповідність звітності Замовника вимогам облікової політики та чинного законодавства з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

3.2. Результат робіт за цим Договором приймається Замовником у формі аудиторського висновку незалежно від його виду (позитивне, умовно-позитивне, негативне, відмова від видачі) у друкованому вигляді, складеному відповідно до вимог Національних нормативів аудиту (або інших вимог спеціальних органів, наприклад, НКЦПФРУ, НБУ тощо).

3.3. Під час робіт та після їх завершення Виконавець знайомить Замовника з попередніми результатами перевірки (попередні висновки). Попередні висновки є неофіційними. Вони можуть обговорюватися Замовником та Виконавцем із залученням третіх осіб. Після закінчення терміну дії договору (або раніше) Виконавець у триденний термін надає Замовнику офіційний текст аудиторського заключення (висновку), скріплений печаткою Виконавця. Заключення (висновок) передається у друкованому вигляді в одному екземплярі. Другий екземпляр зберігається у Виконавця протягом 3 років.

3.4. Аудиторська гарантія. Під аудиторською гарантією сторони розуміють надійність суджень (незалежної професійної думки) Виконавця з предмету цього договору для Замовника та третіх осіб. Абсолютна аудиторська гарантія згідно з Національними нормативами аудиту не надається.

3.5. У разі незгоди Замовника з видом висновку або його окремим положеннями, суперечки щодо цього вирішуються в судовому порядку. Водночас Замовник зобов'язаний повідомити письмово Виконавця про незгоду з висновком.

### **4. ВАРТІСТЬ РОБІТ ТА ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ**

4.1. За виконання робіт за цим договором Замовник сплачує Виконавцю винагороду у розмірі \_\_\_\_\_ гривень з ПДВ, ПДВ грн.

4.2. Оплата здійснюється виключно у національній валюті України та в безготівковій формі.

4.3. Замовник авансує виконавця у розмірі \_\_\_% вартості робіт за цим договором протягом 3-х днів з дати підписання договору.

4.4. Оплата роботи Виконавця здійснюється Замовником незалежно від характеру аудиторського висновку (позитивний, умовно-позитивний, негативний, відмова від висновку) відповідно до умов п. 2.1–2.2 цього договору.

### **5. ПРАВА СТОРІН**

5.1. Кожна зі сторін цього договору має право припинити його дію. Для цього одна зі сторін повинна письмово сповістити іншу про наміри припинити роботи за цим договором з обґрунтованим поясненням свого рішення. Водночас таке повідомлення сторона-ініціатор припинення дії договору зобов'язана здійснити повідомлення другої сторони не пізніше як 3 дні після початку робіт. Якщо цей термін буде порушено, то сторона-ініціатор припинення дії договору виплачує іншій стороні договору компенсацію у розмірі \_\_\_% від загальної вартості робіт за п. 2.1. цього договору.

5.2.1. За письмовою згодою сторони можуть припинити дію цього договору без взаємних фінансових (матеріальних) компенсацій.

### **6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН**

6.1. Відповідальність Виконавця та Замовника регламентується Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», іншим чинним законодавством України.

6.2. Замовник та Виконавець несуть відповідальність за дотримання своїх зобов'язань (розділ 2), викладених у цьому договорі.

6.3. За неякісне виконання взятих на себе зобов'язань за цим договором Виконавець та Замовник несуть матеріальну відповідальність згідно з вимогами чинного законодавства, а суперечки між ними вирішуються в судовому порядку.

### **7. ІНШІ ОСОБЛИВІ УМОВИ**

7.1. Замовник додатково несе відповідальність за достовірність наданої Виконавцю інформації, її повноту, точність та правильність оформлення (юридичну силу); за виявлені

під час перевірки відхилення від вимог чинного законодавства, облікової політики та методології обліку; за фінансові результати та за звітність за ними; за початкові залишки на рахунках бухгалтерського обліку та показники звітності, які не перевірялися до цієї перевірки або перевірялися іншими аудиторами; за невиконання пропозицій аудиторів з усунення виявлених невідповідностей (відхилень, помилок, тощо).

7.2. У зв'язку із сутністю перевірки та притаманними аудиту обмеженнями існує ймовірність і можливість того, що окремі, навіть суттєві відхилення (помилки, відмінності тощо), можуть бути не виявлені під час перевірки, за що відповідно до Національних нормативів аудиту Виконавець відповідальності не несе.

## **8. РЕКВІЗИТИ СТОРІН**

**План аудиту кредиторської заборгованості за розрахунками  
з постачальниками і підрядниками**

Клієнт \_\_\_\_\_

Період аудиту \_\_\_\_\_

Кількість людино-годин на перевірку \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_

Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

<i>№ з/п</i>	<i>Види запланованих робіт</i>	<i>Період проведення</i>	<i>Виконавець</i>	<i>Примітки</i>
1	Знайомство з підприємством та системою внутрішнього контролю за кредиторською заборгованістю			
2	Правова оцінка договорів, перевірка правильності оформлення документів			
3	Аудит стану кредиторської заборгованості за розрахунками			
4	Перевірка правильності відображення в обліку операцій із заборгованості перед постачальниками та підрядниками			
5	Перевірка організації податкового обліку за розрахунками з постачальниками та підрядниками			
6	Складання аудиторського звіту і висновку, передача їх замовнику			

Керівник аудиторської фірми \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

**Програма проведення аудиту кредиторської заборгованості  
за розрахунками з постачальниками і підрядниками**

Клієнт \_\_\_\_\_

Період аудиту \_\_\_\_\_

Кількість людино-годин на перевірку \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_

Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

<i>№ з/п</i>	<i>Аудиторські процедури до розгляду</i>	<i>Період проведення процедур</i>	<i>Викона-вєць</i>	<i>Назва робочих документів аудитора</i>	<i>Приміт-ки</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
1	<i>Знайомство з підприємством та системою внутрішнього контролю за кредиторською заборгованістю</i>				
1.1	Знайомство з установчими документами підприємства, формою власності, організаційною структурою, видом діяльності, особливостями підприємства				
1.2	Вивчення основних показників кредиторської заборгованості підприємства за попередні періоди				
1.3	Складання переліку кредиторів				
1.4	Перевірка відповідності облікової політики щодо розрахунків із постачальниками і підрядниками вимогам чинного законодавства				
1.5	Проведення тесту оцінки СВК заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками				
1.6	Оцінювання аудиторського ризику				
1.7	Здійснення аналітичних процедур з аудиту кредиторської заборгованості				
2	<i>Правова оцінка договорів, перевірка правильності оформлення документів</i>				
2.1	Перевірка наявності договорів підприємства з постачальниками і підрядниками, їх правова оцінка				
2.2	Перевірка виконання підприємством вимог, зазначених у договорах				
2.3	Встановлення відповідності типових форм первинних документів з обліку кредиторської заборгованості, що використовуються на підприємстві, вимогам законодавства України				
2.4	Перевірка наявності та правильності оформлення документів на придбання товарів, отримання послуг та виконаних робіт				

## Продовження Додатка К

1	2	3	4	5	6
2.5	Перевірка дотримання строків та порядку документального оформлення та відображення в обліку операцій за розрахунками з постачальниками і підрядниками				
3	<i>Аудит стану кредиторської заборгованості за розрахунками</i>				
3.1	Визначення величини заборгованості підприємства перед кредиторами				
3.2	Перевірка залишку кредиторської заборгованості за даними Головної книги та облікових реєстрів				
3.3	Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків постачальників і підрядників				
3.4	Визначення кредиторської заборгованості підприємства, термін позовної давності якої минув, та причин її виникнення				
3.5	Перевірка наявності у складі кредиторської заборгованості отриманих претензій				
3.6	Перевірка невідфактурованих поставок				
3.7	Перевірка результатів проведення інвентаризації заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками				
4	<i>Перевірка правильності відображення в обліку операцій із заборгованості перед постачальниками та підрядниками</i>				
4.1	Надсилання запитів постачальникам і підрядникам на підтвердження заборгованості				
4.2	Перевірка наявності на підприємстві актів звірки та їх відповідність даним аналітичного і синтетичного обліку				
4.3	Визначення розбіжностей між отриманими відповідями на відправлені запити та наявними на підприємстві актами звірень та залишками в аналітичному обліку				
4.4	Перевірка правильності проведення взаємозаліку заборгованостей				
4.5	Перевірка правильності відображення кредиторської заборгованості у Балансі				
4.6	Вибіркова перевірка відповідності інформації в отриманих від постачальників документах даним складського і бухгалтерського обліку				
4.7	Суцільна перевірка списання нестач, втрат і псування товарно-матеріальних цінностей з вини постачальників				

## Закінчення Додатка К

1	2	3	4	5	6
4.8	Пошук невідображених у документах підприємства зобов'язань перед кредиторами				
5	<i>Перевірка організації податкового обліку за розрахунками з постачальниками та підрядниками</i>				
5.1	Перевірка організації податкового обліку за розрахунками				
5.2	Перевірка правильності визначення податкового кредиту при отриманні від постачальників та підрядників товарів, робіт чи послуг				
5.3	Перевірка своєчасності та повноти сплати ПДВ до бюджету				
6	<i>Складання аудиторського звіту і висновку, передача їх замовнику</i>				
6.1	Групування і систематизація виявлених у процесі перевірки порушень і недоліків				
6.2	Складання звіту аудитора				
6.3	Формування аудиторського висновку за результатами перевірки				
6.4	Передача аудиторського звіту і висновку замовнику				

Керівник аудиторської фірми \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_



## Звіт щодо аудиту фінансової звітності

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

### Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20x1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20x1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

### Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними стосовно Компанії згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) та етичними вимогами, застосовними в [юрисдикція] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог та Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

### Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, які, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися у контексті нашого аудиту фінансової звітності загалом та враховувалися у процесі формування думки щодо неї, водночас ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701]

### Інша інформація

**Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

Під час складання фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

### Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність загалом не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

*Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту.*

*Крім того, ми:*

*– ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може містити змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;*

*– отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю;*

*– оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;*

*– доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім, майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі;*

*– оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансова звітність операції та події, що покладені в основу її складання, так, щоб досягти достовірного подання.*

*Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, включно з будь-якими суттєвими недоліками заходів внутрішнього контролю, які виявлені нами під час аудиту.*

*Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатися такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.*

*З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалася тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ми визначили ті, що були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту. Ми описуємо ці питання в нашому звіті аудитора крім випадків, якщо законодавчим чи регуляторним актом заборонено публічне розкриття такого питання, або коли за вкрай виняткових обставин ми визначаємо, що таке питання не варто висвітлювати в нашому звіті, оскільки негативні наслідки такого висвітлення можуть очікувано переважити його корисність для інтересів громадськості.*

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

*[Форма та зміст цього розділу звіту аудитора змінюються залежно від характеру інших обов'язків аудитора щодо звітування відповідно до вимог місцевих законодавчих та нормативних актів або національних стандартів аудиту].*

*Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [повне ім'я].*

*[Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції].*

*[Адреса аудитора]*

*[Дата]*

## Узгодження показників окремих фінансових звітів

Показники, що зіставляються	Зіставні показники
1	2
<b>Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»</b>	
Рядок 2010, графа 3	Форма № 2, рядок 2011 мінус рядок 2012 мінус рядок 2013 плюс рядок 2014, графа 3, у разі заповнення всіх цих рядків
Рядок 2090, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2000, 2010 мінус рядки 2050, 2070, графа 3
Рядок 2095, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2050, 2070 мінус рядки 2000, 2010, графа 3
Рядок 2110, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює алгебраїчній сумі рядків 2111, 2112, графа 3
Рядок 2120, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює сумі рядків 2121, 2122, графа 3
Рядок 2180, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює сумі рядків 2181, 2182, графа 3
Рядок 2190, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2090, 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 мінус рядки 2130, 2150, 2180 або рядок 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 і мінус рядки 2095, 2130, 2150, 2180, графа 3
Рядок 2195, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2095, 2130, 2150, 2180 мінус рядок 2120 плюс або мінус рядки 2105, 2110 або сума рядків 2130, 2150, 2180 мінус рядки 2090, 2120 і плюс або мінус рядки 2105, 2110, графа 3
Рядок 2240, графа 3	Форма № 2, більше або дорівнює рядку 2241, графа 3
Рядок 2290, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2190, 2200, 2220, 2240 мінус рядки 2250, 2255, 2270 і плюс або мінус рядок 2275 або сума рядків 2200, 2220, 2240 мінус рядки 2195, 2250, 2255, 2270 і плюс або мінус рядок 2275, графа 3
Рядок 2295, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2195, 2250, 2255, 2270 мінус рядки 2200, 2220, 2240 і плюс або мінус рядок 2275 або сума рядків 2250, 2255, 2270 мінус рядки 2190, 2200, 2220, 2240 і плюс або мінус рядок 2275, графа 3
Рядок 2350, графа 3	Форма № 2, рядок 2290 плюс або мінус рядок 2300 плюс або мінус рядок 2305 мінус рядок 2295, графа 3
Рядок 2355, графа 3	Форма № 2, рядок 2295 плюс або мінус рядок 2300 плюс або мінус рядок 2305 мінус рядок 2290, графа 3
Рядок 2450, графа 3	Форма № 2, алгебраїчна сума рядків 2400 - 2445 графа 3
Рядок 2460, графа 3	Форма № 2, рядок 2450 плюс або мінус рядок 2455 графа 3
Рядок 2465, графа 3	Форма № 2, рядок 2460 плюс рядок 2350 мінус рядок 2355 графа 3
Рядок 2550, графа 3	Форма № 2, сума рядків 2500 - 2520, графа 3
Рядки 2000 - 2550, графа 4	Форма № 2 за аналогічний період попереднього року, рядки 2000 - 2550, графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
<b>Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)»</b>	
Рядок 3195, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3035, 3040, 3045, 3050, 3055, 3095, графа 3, мінус сума рядків 3100, 3105, 3110, 3115, 3135, 3140, 3145, 3150, 3155, 3190, графа 3
Рядок 3195, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3035, 3040, 3045, 3050, 3055, 3095, графа 4, мінус сума рядків 3100, 3105, 3110, 3115, 3135, 3140, 3145, 3150, 3155, 3190, графа 4
Рядок 3295, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3200, 3205, 3215, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 3, мінус сума рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 3
Рядок 3295, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3200, 3205, 3215, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250, графа 4, мінус сума рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4

**Продовження Додатка М**

1	2
Рядок 3395, графа 3	Форма № 3, сума рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 3, мінус сума рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 3
Рядок 3395, графа 4	Форма № 3, сума рядків 3300, 3305, 3310, 3340, графа 4, мінус сума рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390, графа 4
Рядок 3400, графа 3	Форма № 3, рядок 3195, графа 3, плюс або мінус рядок 3295, графа 3, плюс або мінус рядок 3395, графа 3
Рядок 3400, графа 4	Форма № 3, рядок 3195, графа 4, плюс або мінус рядок 3295, графа 4, плюс або мінус рядок 3395, графа 4
Рядок 3405, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 3
Рядок 3405, графа 3	Форма № 3, рядок 3415, графа 4 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
Рядок 3405, графа 4	Форма № 1, за аналогічний період попереднього року, рядок 1165, графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
Рядок 3415, графа 3	Форма № 1, рядок 1165, графа 4
Рядок 3415, графа 3	Форма № 3, рядок 3405, графа 3, плюс або мінус рядок 3400, графа 3, плюс або мінус рядок 3410, графа 3
Рядок 3415, графа 4	Форма № 1, за аналогічний період попереднього року, рядок 1165, графа 4 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
Рядок 3415, графа 4	Форма № 3, рядок 3405, графа 4, плюс або мінус рядок 3400, графа 4, плюс або мінус рядок 3410, графа 4
<b>Форма № 4 «Звіт про власний капітал»</b>	
Рядок 4000, графи 3 - 10	Форма № 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 1400–1495, графа 4, відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
Рядок 4000, графи 3 - 10	Форма № 4 (за попередній рік), рядок 4300, графи 3 - 10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
Рядок 4095, графи 3 - 10	Форма № 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 1400–1495, графа 3 відповідно (якщо у звітному періоді не встановлено помилок за минулі роки) (з урахуванням вписуваних рядків)
Рядок 4095, графи 3 - 10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4000, 4005, 4010 і 4090, графи 3–10 відповідно
Рядок 4100, графа 7	Форма № 2, рядок 2350 або 2355, графа 3
Рядок 4110, граф 4 і/або 5	Форма № 2, рядок 2460, графа 3
Рядок 4205, графа 3 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 4205, графа 7 (від'ємне значення)
Рядок 4210, графа 6 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 4210, графа 7 (від'ємне значення)
Рядок 4295, графи 3 - 10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4100–4291, графи 3–10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
Рядок 4300, графи 3 - 10	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4095 і 4295, графи 3–10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
Рядок 4300, графи 3 - 10	Форма № 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 1400–1495, графа 4 відповідно (з урахуванням вписуваних рядків)
Рядки 4000 - 4300, графа 10	Форма № 4, рядки 4000–4300, алгебраїчна сума граф 3–9 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)

**Алгоритм розрахунку фінансових показників підприємства  
згідно з Постановою Правління НБУ від 30.06.2016 р. № 351**

№	Фінансовий показник	Характеристика	Формула розрахунку	Алгоритм розрахунку	
				Великі та середні	Малі
1	2	3	4	5	6
1	К <sub>1</sub> , МК <sub>1</sub> – показники капіталу	Частка капіталу в балансі підприємства	Власний капітал <hr/> Валюта балансу (актив)	ф. 1 р. 1495 гр. 4 <hr/> ф. 1 р. 1300 гр. 4	ф. 1-м р. 1495 гр. 4 <hr/> ф. 1-м р. 1300 гр. 4
2	К <sub>2</sub> , МК <sub>2</sub> – показники загальної ліквідності	Спроможність підприємства покривати короткострокові зобов'язання завдяки оборотним активам	Оборотні активи <hr/> Поточні зобов'язання і забезпечення	ф. 1 р. 1125 + р. 1100 + р. 1110 + р. 1165 гр. 4 <hr/> ф. 1 р. 1695 гр. 4	ф. 1-м р. 1125 + р. 1155 + р. 1100 + р. 1110 + р. 1165 гр. 4 <hr/> ф. 1-м р. 1695 гр. 4
3	МК <sub>3</sub> – показники покриття боргу прибутком до оподаткування	Спроможність обслуговування боргу прибутком до оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування <hr/> Чисті короткострокові та довгострокові зобов'язання	-	ф. 2-м р. 2290 гр. 3 <hr/> ф. 1-м р. 1595 + р. 1600 + р. 1610 – р. 1165 гр. 4
4	К <sub>4</sub> , МК <sub>4</sub> – показники швидкої ліквідності	Спроможність підприємства покривати короткострокові зобов'язання завдяки високоліквідним активам	Високоліквідні активи <hr/> Поточні зобов'язання і забезпечення	ф. 1 р. 1125 + р. 1165 гр. 4 <hr/> ф. 1 р. 1695 гр. 4	ф. 1-м р. 1125 + р. 1155 + р. 1165 гр. 4 <hr/> ф. 1-м р. 1695 гр. 4
5	К <sub>5</sub> , МК <sub>5</sub> – показники оборотності запасів	Період повного обороту запасів	Запаси <hr/> Собівартість реалізованої продукції	(ф. 1 р. 1100 + р. 1110 гр. 4) 365 <hr/> ф. 2 р. 2050 гр. 3	(ф. 1-м р. 1100 + р. 1110 гр. 4) 365 <hr/> ф. 2-м р. 2050 гр. 3
6	К <sub>6</sub> , МК <sub>6</sub> – показники покриття боргу валовим прибутком	Спроможність обслуговування боргу валовим прибутком	Валовий прибуток <hr/> Чисті короткострокові та довгострокові зобов'язання	ф. 2 р. 2090 – р. 2095 гр. 3 <hr/> ф. 1 р. 1510 + р. 1515 + р. 1600 + р. 1610 – р. 1165 гр. 4	ф. 2-м р. 2000 – р. 2050 гр. 3 <hr/> ф. 1-м р. 1595 + р. 1600 + р. 1610 – р. 1165 гр. 4
7	К <sub>7</sub> , МК <sub>7</sub> – показники заборгованості	Частка боргу підприємства до активів	Короткострокові та довгострокові зобов'язання <hr/> Валюта балансу (актив)	ф. 1 р. 1510 + р. 1515 + р. 1600 + р. 1610 гр. 4 <hr/> ф. 1 р. 1300 гр. 4	ф. 1-м р. 1595 + р. 1600 + р. 1610 гр. 4 <hr/> ф. 1-м р. 1300 гр. 4

Продовження Додатка Н

1	2	3	4	5	6
8	К <sub>8</sub> , МК <sub>8</sub> – показники оборотності кредиторської заборгованості	Період повного обороту кредиторської заборгованості	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги  Собівартість реалізованої продукції	ф. 1 р. 1615 гр. 4 х 365 <hr/> ф. 2 р. 2050 гр. 3	ф. 1-м р. 1615 гр. 4 х 365 <hr/> ф. 2-м р. 2050 гр. 3
9	К <sub>9</sub> – показник рентабельності операційної діяльності	Ефективність операційної діяльності підприємства	Фінансовий результат від операційної діяльності  Чистий дохід від реалізованої продукції (зароблених страхових премій)	ф. 2 р. 2190 – р. 2195 гр. 3 <hr/> ф. 2 р. 2000 + р. 2010 гр. 3	-
10	К <sub>10</sub> – показник поточної ліквідності	Спроможність підприємства покривати короткострокові зобов'язання завдяки поточним активам	Поточні активи <hr/> Поточні зобов'язання і забезпечення	ф. 1 р. 1195 гр. 4 <hr/> ф. 1 р. 1695 гр. 4	-
11	К <sub>11</sub> , МК <sub>11</sub> – показники покриття боргу чистим доходом	Спроможність обслуговування боргу доходами від основного виду діяльності	Чисті короткострокові та довгострокові зобов'язання  Чистий дохід від реалізованої продукції (зароблених страхових премій)	ф. 1 р. 1510 + р. 1515 + р. 1600 + р. 1610 – р. 1165 гр. 4 <hr/> ф. 2 р. 2000 + р. 2010 гр. 3	ф. 1-м р. 1595 + р. 1600 + р. 1610 – р. 1165 гр. 4 <hr/> ф. 2-м (2-мс) р. 2000 гр. 3
12	МК <sub>12</sub> – показник покриття активів прибутком до оподаткування	Ефективність використання активів підприємства	Фінансовий результат до оподаткування  Валюта балансу (актив)	-	ф. 2-м р. 2290 гр. 3 <hr/> ф. 1-м р. 1300 гр. 4
13	К <sub>13</sub> , МК <sub>13</sub> – показники частки неопераційних елементів балансу	Частка активів, яка не має прямого відношення до операційної діяльності підприємства	Неопераційні активи  Валюта балансу (актив)	ф. 1 р. 1000 + р. 1030 + р. 1035 + р. 1040 + р. 1045 + р. 1050 + р. 1090 + р. 1155 + р. 1160 + р. 1190 гр. 4 <hr/> ф. 1 р. 1300 гр. 4	ф. 1-м р. 1030 + р. 1090 + р. 1160 + р. 1190 гр. 4 <hr/> ф. 1-м р. 1300 гр. 4

## Закінчення Додатка Н

1	2	3	4	5	6
14	К <sub>14</sub> , МК <sub>14</sub> – показники оборотності поточних активів	Період повного обороту поточних активів	Поточні активи <hr/> Чистий дохід від реалізованої продукції (зароблених страхових премій)	ф. 1 р. 1195 гр. 4 х 365 <hr/> ф. 2 р. 2000 + р. 2010 гр. 3	ф. 1-м р. 1195 гр. 4 х 365 <hr/> ф. 2-м р. 2000 гр. 3
15	К <sub>15</sub> – показник покриття фінансових витрат прибутком до оподаткування та амортизації	Спроможність фінансування неопераційних витрат операційним прибутком до вирахування амортизації	Фінансовий результат від операційної діяльності до вирахування амортизації <hr/> Чисті фінансові витрати	ф. 2 р. 2190 – р. 2195 + р. 2515 гр. 3 <hr/> ф. 2 р. 2250 – р. 2220 гр. 3	-
16	К <sub>16</sub> , МК <sub>16</sub> – показники рентабельності до оподаткування	Ефективність діяльності підприємства до оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування <hr/> Чистий дохід від реалізованої продукції (зароблених страхових премій)	ф. 2 р. 2190 – р. 2195 + р. 2220 – р. 2250 гр. 3 <hr/> ф. 2 р. 2000 + р. 2010 гр. 3	ф. 2-м р. 2290 гр. 3 <hr/> ф. 2-м р. 2000 гр. 3
17	К <sub>17</sub> , МК <sub>17</sub> – показники покриття фінансових витрат валовим прибутком	Спроможність фінансування фінансових витрат валовим прибутком	Валовий прибуток (збиток) <hr/> Чисті фінансові витрати	ф. 2 р. 2090 – р. 2095 гр. 3 <hr/> ф. 2 р. 2250 – р. 2220 гр. 3	ф. 2-м р. 2000 – р. 2050 гр. 3 <hr/> ф. 2-м р. 2270 гр. 3

<sup>1</sup> Ф. – форма, р. – рядок, гр. – графа.

Навчальне видання

*Гевлич* Лариса Леонідівна  
*Гевлич* Іван Геннадійович

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ**

**Навчальний посібник**

*Редактор* І. М. Колесникова  
*Технічний редактор* Т. О. Алимova

Підписано до друку 05.04.2021 р.  
Формат 60x84/16. Папір офсетний.  
Друк – цифровий. Умовн. друк. арк. 7,44  
Тираж 30 прим. Зам. № 7

Донецький національний університет імені Василя Стуса,  
21021, м. Вінниця, вул. 600-річчя, 21  
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру  
серія ДК № 5945 від 15.01.2018 р.