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

Л. Л. Гевлич

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Конспект лекцій

Вінниця
2026

УДК 657.37:006.032](075.8)
Г 276

Рекомендовано до друку вченою радою економічного факультету Донецького національного університету імені Василя Стуса (протокол № 7 від 20 лютого 2026 р.)

Автор:

Гевлич Л. Л., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту Донецького національного університету імені Василя Стуса.

Рецензенти:

Волкова Н. І., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів і банківської справи Донецького національного університету імені Василя Стуса;

Таранич О. В., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри менеджменту та поведінкової економіки Донецького національного університету імені Василя Стуса.

Гевлич Л. Л.

Г 276 Міжнародні стандарти фінансової звітності: конспект лекцій. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2026. 70 с.

Конспект лекцій «Міжнародні стандарти фінансової звітності» розкриває такі теми курсу: «Передумови розробки МСФЗ», «Процес розробки МСФЗ», «Формування основних фінансових звітів», «Міжнародні вимоги до представлення іншої звітної інформації», «Міжнародні вимоги до верифікації фінансової звітності». Їх розгляд дає змогу сформувати результати навчання, зазначені у силабусі та освітньо-професійній програмі «Диджитал-облік і оподаткування». Конспект лекцій побудовано на основі практико-орієнтованого підходу та рекомендовано для студентів ОС «Бакалавр» усіх форм навчання, викладачів, облікових працівників.

УДК 657.37:006.032](075.8)

© Гевлич Л. Л., 2026
© ДонНУ імені Василя Стуса, 2026

ЗМІСТ

ВСТУП.....5
ТЕМА 1. ПЕРЕДУМОВИ РОЗРОБКИ МСФЗ.....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
Питання для самоконтролю.....9
Тест-тренінг до теми 1.....10
ТЕМА 2. ПРОЦЕС РОЗРОБКИ МСФЗ ТА МСА.....11
2.1. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC).....11
2.2. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB).....13
2.3. Етапи процесу розробки МСФЗ.....14
Питання для самоконтролю.....15
Тест-тренінг до теми 2.....15
ТЕМА 3. ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ВИМОГАМИ.....17
3.1. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів.....17
3.2. Склад та правила подання фінансової звітності.....20
3.3. Відображення змін облікової політики та виправлення помилок.....23
Питання для самоконтролю.....26
Тест-тренінг до теми 3.....27
ТЕМА 4. ФОРМУВАННЯ ОСНОВНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗА МСФЗ.....29
4.1. Подання статей Звіту про фінансовий стан (балансу) відповідно до вимог міжнародних стандартів.....29
4.2. Структура і зміст Звіту про прибутки або збитки (звіту про сукупний дохід).....30
4.3. Формати складання Звіту про рух грошових коштів відповідно до міжнародних вимог.....33
4.4. Структура і зміст звіту про зміни у власному капіталі.....37
Питання для самоконтролю.....37
Тест-тренінг до теми 4.....38
ТЕМА 5. МІЖНАРОДНІ ВИМОГИ ДО ПРЕДСТАВЛЕННЯ ІНШОЇ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ.....41
5.1. Формування Приміток до фінансової звітності за міжнародними вимогами.....41
5.2. Подання звітності за сегментами.....43
5.3. Особливості консолідованої звітності.....45
Питання для самоконтролю.....49
Тест-тренінг до теми 5.....50

ТЕМА 6. МІЖНАРОДНІ ВИМОГИ ДО ВЕРИФІКАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 52
6.1. Поняття і передумови розвитку аудиту 52
6.2. Інформаційне забезпечення управлінських рішень зовнішніх користувачів 54
6.3. Стандарти аудиту та Кодекс етики професійних бухгалтерів 56
Питання для самоконтролю 58
Тест-тренінг до теми 6 59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ 62
ДОДАТКИ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ АТ «Українська залізниця» 64
Додаток А. Звіт про фінансовий стан на 31.12.2024 64
Додаток Б. Звіт про фінансові результати за 2024 рік 66
Додаток В. Звіт про рух грошових коштів за 2024 рік 68
Додаток Г. Звіт про рух власного капіталу за 2023–2024 роки 69

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, а також є обов'язковими під час складання фінансової звітності для багатьох українських підприємств.

«Міжнародна регламентація стандартів фінансової звітності» є обов'язковою навчальною дисципліною професійної та практичної підготовки для здобувачів вищої освіти ОПП «Диджитал-облік і оподаткування», і (разом з іншими ОК) формує результати навчання та компетентності спеціалістів з обліку і оподаткування відповідно до змісту та фокусу освітньо-професійної програми, Стандарту вищої освіти зі спеціальності, додатково до НРК.

Метою вивчення навчальної дисципліни є формування теоретичних знань щодо системи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та практичних навичок їх застосування у фаховій діяльності для розв'язання облікових проблем, зокрема:

– знати принципи організації обліку та складання звітності суб'єктів господарювання за міжнародними вимогами;

– розуміти процес розробки міжнародних стандартів;

– вміти складати основні фінансові звіти та подавати іншу звітну інформацію за МСФЗ;

– виконувати міжнародні вимоги до верифікації фінансової звітності, зокрема дотримуватися принципів етичної поведінки професійних бухгалтерів;

– оцінювати можливість використання отриманих знань і навичок для удосконалення вітчизняної облікової системи.

ТЕМА 1. ПЕРЕДУМОВИ РОЗРОБКИ МСФЗ

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

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

Організація обліку визначається середовищем, у якому він існує, а національна облікова система характеризується такими ***показниками:*** правова база і регулюючі органи, національні облікові стандарти; національні плани рахунків; організація обліку в масштабі суб'єкта господарювання; склад фінансової звітності; існуючі проблеми та тренди розвитку.

Основними причинами ***розбіжностей*** національних систем обліку і звітності є 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 із схожістю систем обліку в різних країнах внаслідок глобалізації дає змогу класифікувати облікові системи, як зазначено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Світові облікові моделі

Облікова модель	Умови створення	Основна ідея	Характерні риси
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 регістрів, форм звітності; – високий професійний рівень облікових ринків і користувачів
Континентальна	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 за умови високого професійного рівня облікових ринків і користувачів

Облікова модель	Умови створення	Основна ідея	Характерні риси
Південно-американська	Політична, економічна нестабільності, стійка інфляція	Задоволення інформаційних запитів урядових, зокрема, фіскальних органів	– Законодавча регламентація фінансової звітності, стандартів обліку, облікових регістрів та процедур; – орієнтація обліку на потреби фіскальних органів; – постійне коригування даних обліку і звітності для урахування інфляції
Міжнародна (заснована на міжнародних стандартах фінансової звітності)	Глобалізація економіки, необхідність ухвалення 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, цілком логічно, що її облікове відображення також регулюється:

1) професійно – на основі законів загального права та рекомендацій бухгалтерських організацій щодо облікових процедур та розкриття інформації у фінансовій звітності; або

2) регламентовано – на основі законів загального права та інструкцій державних або професійних органів / організацій щодо облікових процедур та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Основними регуляторами обліку в обох випадках є ***стандарти*** як нормативні документи, що містять уніфіковані вимоги до методів, процедур ведення обліку, формування показників фінансової звітності.

Призначення стандартів обліку та звітності полягає в:

1) допомозі щодо порозуміння укладачів, користувачів звітності, власників бізнесу;

2) забезпеченні зв’язку окремих елементів облікового процесу;

3) забезпеченні високої якості обліку на мікрорівні;

4) сприянні використанню в обліку наукових досягнень, що буде підвищувати його ефективність.

Структура стандартів:

1) загальні положення (мета, сфера застосування, обмеження);

2) визначення дефініцій;

3) викладення змісту стандарту;

4) дата вступу в силу;

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 цим 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. із ухваленням урядом *Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку* (постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706). В 1999 р. було затверджено закон *«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»,* в якому містилася вимога не суперечити міжнародним стандартам під час ведення обліку та відображення 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 складання 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 із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

Наразі фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами ***повинні складати:***

– підприємства, що становлять суспільний інтерес;

– публічні акціонерні товариства;

– авторизовані рейтингові агентства;

– суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;

– материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес;

– материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств;

– підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

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

Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які оприлюднені державною мовою на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (Міністерства фінансів України).

Питання для самоконтролю

1. Чому організація бухгалтерського обліку не може бути універсальною для всіх країн і залежить від національного середовища?

2. Які з чинників мають найбільший вплив на формування національної системи обліку? Обґрунтуйте відповідь.

3. Чи може національна облікова система одночасно задовольняти інформаційні потреби інвесторів, держави та фіскальних органів? Які суперечності у такому випадку виникають?

4. У чому принципова відмінність між англо-саксонською та континентальною моделями обліку з погляду користувачів фінансової звітності?

5. Чому відсутність уніфікованого плану рахунків в англо-саксонській моделі вважається перевагою, а не недоліком?

6. Як економічна нестабільність та інфляція вплинули на формування південно-американської облікової моделі?

7. Чому глобалізація економіки стала ключовою передумовою виникнення міжнародної облікової моделі, заснованої на МСФЗ?

8. У чому полягає суперечність між рекомендаційним характером МСФЗ і пріоритетом національного законодавства?

9. Чим професійне регулювання обліку принципово відрізняється від регламентованого, які наслідки це має для якості фінансової звітності?

10. Як структура облікового стандарту сприяє однаковому розумінню його положень різними користувачами?

11. Які проблеми інтерпретації фінансової звітності виникають у разі відсутності міжнародної стандартизації?

12. Із якою метою держава визначила обов'язкове застосування МСФЗ для підприємств, що становлять суспільний інтерес?

13. Чи можна вважати право підприємств самостійно обирати МСФЗ проявом ліберальності міжнародної облікової моделі?

14. Які потенційні переваги та ризики отримує підприємство, добровільно переходячи на складання фінансової звітності за МСФЗ?

15. Як застосування МСФЗ впливає на довіру іноземних інвесторів до фінансової звітності українських підприємств?

Тест-тренінг до теми 1

1. Що з нижчеперерахованого належить до системи організації обліку в межах 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) торгівельні 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, у 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. Етапи процесу розробки МСФЗ

2.1. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC)

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC) – це глобальна організація бухгалтерської професії, яка об'єднує понад

175 професійних організацій-членів та асоційованих членів у більш ніж 130 країнах і юрисдикціях світу, представляючи інтереси майже 3 мільйонів професійних бухгалтерів.

IFAC відіграє ключову роль у формуванні світової політики розвитку бухгалтерської професії, забезпечуючи інтеграцію національних, регіональних та глобальних підходів у процеси міжнародної стандартизації обліку, аудиту, етики та освіти.

Членство у Федерації є відкритим виключно для професійних бухгалтерських організацій та передбачає дотримання високих інституційних і професійних вимог. Зокрема, організації-члени IFAC зобов'язані:

1) підтримувати місію, стратегічні цілі та фундаментальні принципи IFAC;

2) сприяти ухваленню та впровадженню міжнародних стандартів у сфері обліку, аудиту, етики та професійної освіти;

3) забезпечувати функціонування системи контролю якості бухгалтерської та аудиторської діяльності, орієнтованої на служіння суспільним інтересам;

4) бути фінансово та операційно спроможними;

5) здійснювати фінансові внески для підтримки діяльності Федерації.

Основна ***мета*** IFAC полягає у служінні суспільним інтересам шляхом підвищення довіри, актуальності, прозорості та цінності бухгалтерської професії в умовах глобальної економіки.

Сучасна діяльність IFAC формується з урахуванням ключових ***викликів,*** із якими стикаються суспільство та професія, зокрема:

– зниження рівня довіри до фінансової інформації;

– економічна та фінансова нестабільність;

– стрімкий розвиток цифровізації, автоматизації та штучного інтелекту;

– зростання вимог до прозорості, сталого розвитку та нефінансової звітності.

Стратегічний підхід IFAC спрямований не лише на реагування на ці виклики, а й на їх передбачення, що реалізується через такі ключові ***напрями діяльності:***

1. Представництво та адвокація професії:

– взаємодія з глобальними інституціями (G20, ОЕСР, Світовий банк, ООН) з питань економічної стабільності та фінансової прозорості;

– підвищення суспільної обізнаності щодо ролі бухгалтерів;

– захист інтересів професії на міжнародному рівні.

2. Розвиток бухгалтерської професії:

– формування та просування сучасних компетенцій і навичок, необхідних у приватному та державному секторах;

– розвиток лідерства думок і знань у сферах, орієнтованих на майбутнє професії (цифрові технології, сталість, управління ризиками).

3. Сприяння високоякісній міжнародній стандартизації:

– підтримка розробки, ухвалення та впровадження високоякісних міжнародних стандартів, що забезпечують порівнянність та достовірність фінансової інформації.

Для реалізації своїх завдань у складі IFAC функціонують ***спеціалізовані ради, комітети та консультативні органи,*** зокрема:

1) Ради:

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

– з міжнародних стандартів освіти бухгалтерів (IAESB);

– з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA);

– з міжнародних стандартів обліку та звітності в державному секторі (IPSASB);

2) Комітети:

– професійних бухгалтерів у бізнесі;

– із практики малого та середнього бізнесу;

– транснаціональних аудиторів;

– із розвитку професійних бухгалтерських організацій;

– Консультативний комітет із питань дотримання вимог.

2.2. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB)

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board, IASB) – це незалежний орган із розробки стандартів, який функціонує в межах Фонду МСФЗ (IFRS Foundation) та діє на некомерційних засадах.

Основною ***метою*** діяльності IASB є розробка і підтримка в інтересах суспільства єдиного набору високоякісних, зрозумілих, загальновизнаних і застосовних Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), заснованих на чітко сформульованих принципах.

Місія IASB полягає у служінні суспільним інтересам шляхом розробки та вдосконалення МСФЗ, які сприяють довірі до фінансової інформації, економічному зростанню та довгостроковій фінансовій стабільності на глобальному рівні.

МСФЗ, розроблені IASB, виконують такі ключові ***функції:***

1. Забезпечення прозорості

МСФЗ підвищують міжнародну порівнянність, зрозумілість і якість фінансової інформації, що дає змогу інвесторам та іншим користувачам фінансової звітності ухвалювати обґрунтовані економічні рішення.

2. Посилення підзвітності

Стандарти сприяють зменшенню інформаційної асиметрії між постачальниками капіталу (власниками) та управлінським персоналом, якому ці ресурси довірено. МСФЗ забезпечують інформаційну основу для оцінки ефективності управління, а також мають важливе значення для регуляторних органів у різних країнах.

3. Сприяння економічній ефективності

Завдяки використанню єдиної глобальної «мови» фінансової звітності МСФЗ полегшують ідентифікацію ризиків і можливостей інвестування, сприяють ефективнішому розподілу капіталу, знижують вартість залучення фінансових ресурсів та скорочують витрати підприємств на підготовку звітності в міжнародному середовищі.

Міжнародні стандарти фінансової звітності наразі обов'язкові для застосування більш ніж у 140 юрисдикціях світу, дозволені або частково застосовуються ще в низці країн та територій.

Система МСФЗ охоплює:

– Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);

– Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS), ухвалені раніше та чинні дотепер у частині, що не суперечить новим стандартам;

– Тлумачення МСФЗ, розроблені Комітетом із тлумачень МСФЗ (IFRS Interpretations Committee).

2.3. Етапи процесу розробки МСФЗ

Процес розробки стандарту складається з таких ***етапів:***

1. Із метою постійного моніторингу актуальних, проблемних, перспективних питань практики обліку, контролю, господарської діяльності створюються ***робочі групи*** Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

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

3. На основі узагальнення існуючої в різних національних юрисдикціях практики щодо питань, що розглядаються, залучення думок експертів та власного судження членів робочої групи створюють ***проєктну пропозицію,*** яка після схвалення відповідною Радою 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 проєкт стандарту.

5. Після схвалення Радою з міжнародних стандартів аудиту та довіри або Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку кінцевий проєкт ***оприлюднюється*** в якості МСФЗ.

Питання для самоконтролю

1. Чому IFAC об'єднує лише професійні бухгалтерські організації, а не окремих фахівців, і як це впливає на її глобальний авторитет?

2. Яким чином вимоги до членства в IFAC сприяють служінню суспільним інтересам?

3. Як поєднання національних, регіональних і глобальних підходів у діяльності IFAC впливає на процес міжнародної стандартизації обліку?

4. Чому зниження довіри до фінансової інформації стало одним із ключових викликів для діяльності IFAC у сучасних умовах?

5. Яку роль відіграє IFAC у підготовці бухгалтерської професії до викликів цифровізації, автоматизації та використання штучного інтелекту?

6. Чим відрізняється стратегічний підхід IFAC до передбачення викликів від простого реагування на вже наявні проблеми?

7. Чому функції представництва та адвокації професії є важливими для підвищення суспільної довіри до бухгалтерів?

8. Як діяльність спеціалізованих рад і комітетів IFAC забезпечує комплексний розвиток обліку, аудиту, етики та професійної освіти?

9. У чому полягає принципова відмінність між роллю IFAC та роллю IASB у системі міжнародного регулювання бухгалтерського обліку?

10. Чому IASB функціонує як незалежний орган у межах Фонду МСФЗ, і яке значення має ця незалежність для якості стандартів?

11. Як МСФЗ сприяють зменшенню інформаційної асиметрії між власниками капіталу та управлінським персоналом?

12. Чому використання МСФЗ як єдиної «мови» фінансової звітності підвищує економічну ефективність на глобальному рівні?

13. Які переваги для інвесторів і підприємств забезпечує обов'язкове застосування МСФЗ у більш ніж 140 юрисдикціях світу?

14. Чому система МСФЗ охоплює не лише стандарти IFRS та IAS, а й тлумачення, і яку проблему це дає змогу розв'язати?

15. Як етапи процесу розробки МСФЗ забезпечують баланс між професійним судженням розробників стандартів та інтересами зацікавлених користувачів?

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. 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 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.

6. 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.

7. Яка з наведених функцій не належить до стратегічних напрямів діяльності IFAC?

1) представництво та адвокація бухгалтерської професії;

2) розвиток професійних компетенцій бухгалтерів;

3) розробка міжнародних стандартів фінансової звітності;

4) сприяння впровадженню міжнародних стандартів.

8. Який орган у структурі IFAC відповідає за міжнародні стандарти етики для бухгалтерів?

1) IAASB;

2) IAESB;

3) IESBA;

4) IPSASB.

9. У межах якої організаційної структури функціонує Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB)?

1) Міжнародної федерації бухгалтерів;

2) Фонду МСФЗ;

3) Організації економічного співробітництва та розвитку;

4) Світового банку.

10. Який етап процесу розробки МСФЗ передбачає оприлюднення проєкту стандарту для обговорення зацікавленими особами?

1) створення робочих груп;

2) збір інформації щодо проблем практики обліку;

3) підготовка та публічне обговорення проєктної пропозиції;

4) затвердження стандарту як МСФЗ.

ТЕМА 3. ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ВИМОГАМИ

3.1. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів

3.2. Склад та правила подання фінансової звітності

3.3. Відображення змін облікової політики та виправлення помилок

3.1. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів

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

1) сприяти розробленню Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ, що ґрунтуються на послідовних концепціях;

2) допомогти тим, хто складає звітність, розробляти послідовну облікову політику в тому разі, якщо жоден стандарт не є застосовним до певної операції чи іншої події, або якщо стандарт дає можливість обирати облікову політику;

3) допомагати всім сторонам розуміти та тлумачити стандарти.

Концептуальна основа не є стандартом. Жодне з положень Концептуальної основи не має переваги перед будь-яким стандартом чи будь-якою вимогою стандарту.

Мета фінансової звітності загального призначення – надавати фінансову інформацію про суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною зовнішнім користувачам в ухваленні рішень щодо:

а) придбання, продажу або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів;

б) надання або погашення кредитів або інших форм кредитування; або

в) використання права голосу для визначення дій керівництва, що впливають на використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання, або для справляння впливу на ці дії в інший спосіб.

Інакше, ***мета фінансової звітності*** – надання фінансової інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для користувачів фінансової звітності у процесі оцінювання перспектив майбутніх чистих грошових надходжень до суб'єкта господарювання, що звітує, та під час оцінювання раціональності управління керівництвом економічними ресурсами суб'єкта господарювання.

Зазвичай фінансові звіти складаються на основі припущення ***безперервності,*** що означає, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься таким в досяжному майбутньому.

Якісні характеристики фінансової інформації подані у табл. 3.1, а елементи фінансової звітності – у табл. 3.2.

Таблиця 3.1

Якісні характеристики фінансової інформації

Групи характеристик	Назва та сутність характеристик
Основоположні	– *Доречність* як цінність окремого подання, заснована на оцінці суттєвості (значущості для ухвалення рішень); – *правдиве подання* як повнота, нейтральність (заснована на обачності) та відсутність помилок
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 ухвалення вчасних управлінських рішень; – *зрозумілість,* що визначається на основі класифікації, зрозумілого та стислого подання інформації
Додаткові	Вартісне обмеження – витрати на збір інформацію не мають перевищувати вигоди від її застосування

Таблиця 3.2

Елементи фінансової звітності

Призначення	Елемент	Визначення чи опис
Оцінка фінансового стану	Актив	Ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання
	Зобов'язання	Теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди

Призначення	Елемент	Визначення чи опис
	Власний капітал	Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань
Оцінка фінансових результатів	Дохід	Збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників
	Витрати	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам

Стаття, яка відповідає визначенню елемента, має бути ***визнана,*** якщо:

1) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання або вибуття з нього будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної зі статтею; та

2) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити.

У фінансових звітах використовують такі ***основи оцінки*** статей, відтворених у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Основи оцінки елементів фінансової звітності

Основи оцінки	Відображення елемента звітності
Історична собівартість	– Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх покупки; – зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин (наприклад, податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності
Поточна собівартість	– Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент; – зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент
Вартість реалізації (погашення)	– Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації; – зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності
Теперішня вартість	– Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання; – зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності

Основою оцінки, яку найчастіше ухвалюють суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів, є ***історична собівартість.***

Визначення часового моменту виникнення прибутку базується на концепції збереження капіталу:

1) збереження фінансового капіталу:

прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду;

2) збереження фізичного капіталу:

прибуток заробляється, тільки якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду.

3.2. Склад та правила подання фінансової звітності

Повний комплект фінансової звітності містить:

1) звіт про фінансові результати за звітний період;
2) звіт про фінансовий стан на кінець звітного періоду;
3) звіт про зміни у власному капіталі за звітний період;
4) звіт про рух грошових коштів за звітний період;
5) примітки за звітний період;
6) порівняльну інформацію щодо попереднього періоду;
7) звіт про фінансовий стан на початок попереднього періоду, якщо суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно, здійснює ретроспективний перерахунок статей у своїй фінансовій звітності або перекласифіковує статті у своїй фінансовій звітності, та ретроспективне застосування (перерахунок або перекласифікація) мають суттєвий вплив на інформацію.

МСФЗ 18 «Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності» визначає ролі фінансової інформації, а саме:

1) роль ***основних фінансових звітів*** полягає в наданні структурованих зведень користувачам фінансової звітності для цілей:

– одержання зрозумілого огляду визнаних активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу, витрат і грошових потоків суб'єкта господарювання;

– проведення порівнянь між суб'єктами господарювання та між звітними періодами одного й того самого суб'єкта господарювання;

– ідентифікації статей або сфер, щодо яких користувачі фінансової звітності можуть виявити бажання знайти додаткову інформацію в примітках;

2) роль ***приміток*** полягає в наданні суттєвої інформації, необхідної для:

– надання користувачам фінансової звітності змоги зрозуміти рядки, подані в основних фінансових звітах;

– доповнення основних фінансових звітів додатковою інформацією для досягнення мети фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання зобов'язаний чітко ***ідентифікувати*** кожен основний фінансовий звіт і примітки, розкриваючи таку інформацію:

– назву суб'єкта господарювання, що звітує, або інші способи ідентифікації;

– факт того, стосується ця фінансова звітність окремого суб'єкта господарювання чи групи суб'єктів господарювання;

– дату закінчення звітного періоду або періоду, охопленого фінансовою звітністю;

– валюту подання та рівень округлення, що використовується для сум, зазначених у фінансовій звітності.

Період звітування – щонайменше рік. Якщо суб'єкт господарювання використовує інший період, він має розкрити причину використання довшого або коротшого періоду та факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю зіставними.

За ***МСБО 8 «Основа для складання фінансової звітності»*** фінансова звітність має ***справедливо*** подавати фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки суб'єкта господарювання, що вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень і критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходу та витрат, окреслених у ***Концептуальній основі фінансової звітності.***

Справедливе подання вимагає від суб'єкта господарювання:

1) добирати та застосовувати облікові політики згідно з МСБО 8;

2) подавати інформацію, включно з обліковими політиками у спосіб, що надає доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;

3) розкривати додаткову інформацію в тих випадках, коли дотримання конкретних вимог МСФЗ є недостатнім для забезпечення розуміння користувачами впливу певних операцій, інших подій і умов на фінансовий стан суб'єкта господарювання та фінансові показники його діяльності.

Під час складання звітності управлінський персонал має зробити оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжити ***безперервність діяльності.*** Факт недотримання безперервності повинен бути розкритий разом із основою, на якій складена фінансова звітність, а також причиною, з якої суб'єкт господарювання не розглядається як такий, що здійснює безперервність діяльності.

Суб'єкт господарювання повинен розкрити ***інформацію про припущення,*** які він робить щодо майбутнього, та про інші основні джерела невизначеності

оцінки станом на кінець звітного періоду, які пов'язані зі значущим ризиком необхідності суттєвого коригування балансової вартості активів і зобов'язань протягом наступного фінансового року. Примітки мають містити детальні відомості про характер та балансову вартість на кінець звітного періоду таких активів і зобов'язань.

Суб'єкт господарювання складає свою фінансову звітність, за винятком інформації про рух грошових коштів, із використанням ***методу нарахування*** в бухгалтерському обліку.

Якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом ***застосування МСФЗ.*** Якщо таких МСФЗ немає, управлінський персонал має ***застосовувати судження*** під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була:

1) доречною для потреб користувачів;

2) достовірною, а саме:

– подавати *правдиво* фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;

– відображати *економічну сутність* операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;

– бути *нейтральною,* тобто вільною від упереджень, *обачливою, повною* в усіх суттєвих аспектах.

Якщо це не порушує конкретні вимоги МСФЗ щодо ***агрегування*** чи дезагрегування, суб'єкт господарювання має:

1) класифікувати та агрегувати активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати чи грошові потоки у статті на підставі спільних характеристик;

2) дезагрегувати статті на підставі характеристик, які не є спільними;

3) агрегувати чи дезагрегувати статті для розкриття інформації в примітках;

4) забезпечити, щоб агрегування та дезагрегування у фінансовій звітності не приховувало суттєвої інформації.

Суб'єкт господарювання ***не згортає*** активи і зобов'язання або доходи та витрати, якщо тільки МСФЗ не вимагає чи не дозволяє цього.

Суб'єкт господарювання ***зберігає подання, розкриття інформації та класифікацію статей*** у фінансовій звітності від одного звітного періоду до наступного, якщо тільки:

– не є очевидним (внаслідок значущої зміни в характері діяльності суб'єкта господарювання або огляду його фінансової звітності), що інше подання, розкриття інформації чи класифікація були б більш доречними з урахуванням критеріїв обрання та застосування облікових політик, наведених у МСБО 8; або

– МСФЗ не вимагає зміни в поданні, розкритті інформації чи класифікації.

Крім випадків, коли МСФЗ дозволяють чи вимагають інше, суб'єкт господарювання подає ***порівняльну інформацію*** за всіма сумами, відображеними у фінансовій звітності поточного звітного періоду.

Якщо суб'єкт господарювання ***змінює*** подання, розкриття інформації або класифікацію статей у своїй фінансовій звітності, він повинен ***перекласифікувати*** порівняльні суми (крім випадків, коли перекласифікація практично неможлива), розкриваючи ***характер, причину перекласифікації, суму кожної статті чи класу статей, які перекласифіковано.*** Якщо перекласифікувати порівняльні суми практично неможливо, суб'єкт господарювання розкриває ***причину,*** з якої не проведена перекласифікація сум, та ***характер коригувань,*** які було б здійснено, якби суми було перекласифіковано.

3.3. Відображення змін облікової політики та виправлення помилок

Суб'єкт господарювання зобов'язаний розкривати ***суттєву інформацію про облікову політику,*** а також судження, зроблені управлінським персоналом у процесі застосування облікових політик. Інформація про облікову політику є суттєвою, якщо можна обґрунтовано очікувати того, що вона впливатиме на рішення, що їх ухвалюють основні користувачі фінансової звітності загального призначення на підставі такої фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання має право ***змінити облікову політику,*** лише якщо така зміна:

1) вимагається МСФЗ;

2) приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та більш доречну інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Не вважається змінами в облікових політиках:

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

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

Якщо зміна в обліковій політиці застосовується ***ретроспективно,*** суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компонента власного капіталу за найбільш ранній попередній поданий період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний попередній поданий період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди. Обмеження ретроспективного застосування – ***неможливість визначення впливу*** на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації. Тоді суб'єкт господарювання має застосовувати нову облікову політику ***перспективно*** з найбільш ранньої можливої дати.

У фінансовій звітності слід відображати таку ***інформацію щодо зміни*** облікової політики:

1) характер зміни;

2) причини зміни:

– якщо зміна вимагається МСФЗ, то назву МСФЗ, факт, що зміна в обліковій політиці здійснюється відповідно до його положень перехідного періоду, опис цих положень;

– якщо зміна здійснена добровільно, то причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та більш доречну інформацію;

3) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає, для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується до суб'єкта господарювання;

4) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим (наскільки це можливо);

5) якщо ретроспективне застосування є неможливим, то обставини, що призвели до існування цієї умови, а також опис того, як та з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

Облікова політика може вимагати оцінювати статті фінансової звітності у спосіб, що передбачає ***невизначеність оцінки.*** У такому випадку суб'єкт господарювання розробляє облікову оцінку для досягнення мети, визначеної обліковою політикою. ***Прикладами*** облікових оцінок є резерв для очікуваних кредитних збитків, чиста вартість реалізації одиниці запасів, справедлива вартість активу або зобов'язання, амортизаційні витрати для об'єкта основних засобів, забезпечення для гарантійних зобов'язань.

У суб'єкта господарювання може виникнути потреба змінити облікову оцінку, якщо відбуваються зміни в обставинах, на основі яких здійснювалася така оцінка, або внаслідок нової інформації, нових розробок чи більшого досвіду. За своїм характером ***зміна в обліковій оцінці*** не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилки.

Вплив зміни облікової оцінки визнають ***перспективно,*** включаючи його у прибуток або збиток у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період, або також у майбутніх періодах, якщо зміна впливає і на них. Але якщо зміна в обліковій оцінці призводить до змін в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, її визнають шляхом ***коригування*** балансової вартості відповідного елементу звітності в періоді, коли зміна відбулася.

Суб'єкт господарювання повинен ***розкривати інформацію*** про характер та суму зміни в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди, за винятком ситуації, коли неможливо оці-

нити такий вплив. В останньому випадку суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт.

Суб'єкт господарювання може скоїти ***помилку*** 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. ***Суттєві помилки попередніх періодів*** виправляють ***ретроспективно*** в першому комплекті фінансової звітності, затвердженої до випуску після їх виявлення шляхом:

– перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), в якому відбулася помилка; або

– перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найбільш ранній із поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до цих періодів.

Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів, суб'єкт господарювання перераховує залишки активів, зобов'язань та власного капіталу для найбільш раннього періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування. Якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив помилки за всі попередні періоди, суб'єкт господарювання перераховує порівняльну інформацію для виправлення помилки ***перспективно*** з найбільш ранньої можливої дати.

У фінансовій звітності суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію щодо виправлення помилок:

1) характер помилки попереднього періоду;

2) суму виправлення за кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) кожної статті фінансового звіту, на яку вона впливає, базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується до суб'єкта господарювання;

3) суму виправлення на початок найбільш раннього з поданих попередніх періодів;

4) 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. Чому Концептуальна основа фінансової звітності, не будучи стандартом, фактично визначає логіку формування облікової політики суб'єкта господарювання в умовах відсутності прямої вимоги МСФЗ?

2. Яким чином орієнтація фінансової звітності загального призначення на зовнішніх користувачів впливає на зміст інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи та витрати?

3. Чому припущення безперервності діяльності є базовим для фінансової звітності, які інформаційні наслідки виникають у разі його недотримання?

4. Як взаємодіють між собою доречність і правдиве подання як основоположні якісні характеристики фінансової інформації?

5. Чому історична собівартість залишається найпоширенішою основою оцінки елементів фінансової звітності, попри наявність альтернативних методів оцінювання?

6. Яким чином вибір основи оцінки активів і зобов'язань впливає на можливість оцінювання майбутніх чистих грошових надходжень користувачами фінансової звітності?

7. Чому концепції збереження фінансового та фізичного капіталу призводять до різного визначення прибутку?

8. Як розмежування ролей основних фінансових звітів і приміток забезпечує досягнення мети фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ 18?

9. Чому застосування професійного судження є необхідним у процесі формування облікової політики за відсутності прямої вимоги МСФЗ, які ризики це створює для зіставності звітності?

10. Чому ретроспективне подання звіту про фінансовий стан на початок попереднього періоду є обов'язковим лише за умови суттєвого впливу змін облікової політики або перекласифікацій?

11. У чому полягає значення розкриття інформації про припущення щодо безперервності діяльності та джерела невизначеності оцінки для користувачів фінансової звітності?

12. Чому МСФЗ вимагають розкривати судження управлінського персоналу під час формування облікової політики і як це впливає на достовірність та нейтральність фінансової звітності?

13. Чому правильне розмежування змін облікової політики, змін облікових оцінок і виправлення помилок є критично важливим для достовірності та справедливого подання фінансової звітності?

14. Чим принципово відрізняється ретроспективне застосування змін облікової політики від перспективного визнання змін облікових оцінок і чому таке розмежування є необхідним?

15. Чому суттєві помилки попередніх періодів підлягають ретроспективному виправленню, тоді як несуттєві, але навмисні помилки роблять фінансову звітність такою, що не відповідає МСФЗ?

Тест-тренінг до теми 3

1. Яке з наведених тверджень найточніше відображає статус Концептуальної основи фінансової звітності?

1) є обов'язковим стандартом МСФЗ;

2) має перевагу над будь-яким МСФЗ;

3) застосовується лише для внутрішнього обліку;

4) використовується як основа для розробки та тлумачення МСФЗ, але не є стандартом.

2. Яка з наведених цілей фінансової звітності безпосередньо пов'язана з оцінюванням управління економічними ресурсами?

1) визначення податкових зобов'язань;

2) оцінювання перспектив майбутніх чистих грошових надходжень;

3) контроль за дотриманням кошторису;

4) планування виробничої програми.

3. Яка з наведених характеристик належить до основоположних якісних характеристик фінансової інформації?

1) своєчасність;

2) можливість перевірки;

3) правдиве подання;

4) вартісне обмеження.

4. У якому випадку суб'єкт господарювання повинен подавати звіт про фінансовий стан на початок попереднього періоду?

1) у разі зміни валютного курсу;

2) за умови застосування ретроспективної облікової політики або перекласифікації зі суттєвим впливом;

3) під час складання проміжної фінансової звітності;

4) у разі зміни управлінського персоналу.

5. Яка з наведених вимог належить до забезпечення справедливого подання фінансової звітності?

1) мінімізація обсягу приміток;

2) застосування виключно історичної собівартості;

3) добір та застосування облікових політик відповідно до МСБО 8;

4) подання звітності лише у національній валюті.

6. У якому випадку зміна в обліковій політиці застосовується перспективно, а не ретроспективно?

1) якщо зміна є добровільною;

2) якщо зміна стосується доходів;

3) якщо неможливо визначити вплив на попередні періоди;

4) якщо зміна пов'язана з оцінкою запасів.

7. Як відображається вплив зміни облікової оцінки у фінансовій звітності?

1) шляхом ретроспективного перерахунку показників;

2) через коригування нерозподіленого прибутку на початок періоду;

3) шляхом перспективного визнання у прибутку або збитку поточного та/або майбутніх періодів;

4) через виправлення помилки попередніх періодів.

8. Які з нижчеперерахованих показників є прикладами облікових політик?

1) оцінка запасів під час вибуття 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 у разі виявлення 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 4. ФОРМУВАННЯ ОСНОВНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗА МСФЗ

4.1. Подання статей Звіту про фінансовий стан (балансу) відповідно до вимог міжнародних стандартів

4.2. Структура і зміст Звіту про прибутки або збитки (звіту про сукупний дохід)

4.3. Формати складання Звіту про рух грошових коштів відповідно до міжнародних вимог

4.4. Структура і зміст Звіту про зміни у власному капіталі

4.1. Подання статей Звіту про фінансовий стан (балансу) відповідно до вимог міжнародних стандартів

Мінімальний набір статей Звіту про фінансовий стан (балансу) відповідно до ***МСФЗ 18 «Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності»:***

1) основні засоби;
2) інвестиційна нерухомість;
3) нематеріальні активи;
4) гудвіл;
5) фінансові активи (за винятком сум за пунктами 7), 10), 11));
6) портфелі контрактів, що є дезагрегованими активами за МСФЗ 17;
7) інвестиції, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;
8) біологічні активи за МСБО 41;
9) запаси;
10) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
11) грошові кошти та їх еквіваленти;
12) загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активів, які включено до складу груп вибуття, класифікованих як утримувані для продажу за МСФЗ 5;
13) торговельна та інша кредиторська заборгованість;
14) забезпечення;
15) фінансові зобов'язання (за винятком сум за пунктами 13), 14));
16) портфелі контрактів за МСФЗ 17, що є дезагрегованими зобов'язаннями;
17) зобов'язання та активи щодо поточного податку за МСБО 12;
18) відстрочені податкові зобов'язання та активи за МСБО 12;
19) зобов'язання, додані до груп вибуття як утримувані для продажу за МСФЗ 5.

Суб'єкт господарювання подає у звіті про фінансовий стан:

– частки участі, що не забезпечують контролю;

– статутний капітал та резерви, що належать до власників материнського підприємства.

Суб'єкт господарювання подає ***поточні та непоточні*** активи (зобов'язання) як окремі класифікації, за винятком випадків, коли подання, що базується на ліквідності, надає більш корисне структуроване зведення. У разі застосування такого всі активи та зобов'язання мають представлятися ***в порядку їх ліквідності.***

Ознаки поточності розкриті у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Ознаки поточності активів та зобов'язань за МСФЗ

Критерії поточності активу	Критерії поточності зобов'язання
1) є сподівання реалізувати актив чи намір продати або спожити його в межах звичайного операційного циклу; 2) актив утримується переважно з метою продажу; 3) є сподівання реалізувати актив протягом 12 місяців після звітного періоду; 4) актив є грошовими коштами чи еквівалентом грошових коштів (крім випадку, коли обмін активу або його використання для погашення зобов'язання обмежено щонайменше протягом 12 місяців після звітного періоду)	1) є сподівання погасити зобов'язання в ході звичайного операційного циклу; 2) зобов'язання утримується переважно з метою продажу; 3) зобов'язання підлягає погашенню протягом 12 місяців після звітного періоду); 4) відсутнє право відтермінувати погашення зобов'язання на кінець звітного періоду щонайменше на 12 місяців після звітного періоду

Суб'єкт господарювання використовує своє судження для визначення того, чи подавати ***додаткові рядки*** у звіті про фінансовий стан або розкривати статті в примітках.

4.2. Структура і зміст Звіту про прибутки або збитки (звіту про сукупний дохід)

Суб'єкт господарювання ***додає всі статті доходу та витрат*** за звітний період до Звіту про прибутки або збитки, якщо тільки МСФЗ не вимагає або не дозволяє іншого, ***класифікуючи*** їх за категоріями: ***операційна, інвестиційна, фінансова, податки на прибуток, припинена діяльність,*** як це показано в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Визначення категорії доходів і витрат суб'єкта господарювання

Категорія	Визначення доходів і витрат
Припинена діяльність	Доходи і витрати, що виникають від припинення діяльності відповідно до вимог МСФЗ 5
Податки на прибуток	Витрати на сплату податку або дохід від повернення податку, визначені за МСБО 12, а також відповідні курсові різниці
Фінансова	Доходи і витрати, що виникають: 1) за зобов'язаннями щодо операцій залучення фінансування: – доходи і витрати від первісної та подальшої оцінки таких зобов'язань, у тому числі у разі припинення їх визнання; – додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і погашенням таких зобов'язань, наприклад, витрати на операцію;

Категорія	Визначення доходів і витрат
	2) за іншими зобов'язаннями: – процентні доходи і процентні витрати; – доходи і витрати від змін ставок відсотка. Не додаються: прибутки та збитки за похідними інструментами й інструментами хеджування, доходи і витрати за інвестиційними контрактами з умовами участі (МСФЗ 9) та фінансові доходи і витрати за страховими контрактами (МСФЗ 17)
Інвестиційна	Доходи і витрати, що виникають від: 1) інвестицій в асоційовані підприємства, спільні підприємства та неконсолідовані дочірні підприємства; 2) грошових коштів та їх еквівалентів; 3) інших активів, які генерують прибуток індивідуально та переважно незалежно від інших ресурсів суб'єкта господарювання, зокрема доходи і витрати від первісної та подальшої оцінки таких активів, у тому числі у разі припинення визнання, додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і вибуттям таких активів
Операційна	Весь дохід і всі витрати, які не класифіковано за іншими категоріями

Ця ідентифікація за категоріями ***не застосовується*** для суб'єкта господарювання, якщо його основна господарська діяльність є ***інвестуванням в активи*** або ***наданням фінансування*** клієнтам.

Мінімальний набір статей Звіту про прибутки або збитки визначається трьома стандартами фінансової звітності, як це показано в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Мінімальний набір статей Звіту про прибутки або збитки за міжнародними вимогами

Назва МСФЗ	Набір статей
МСФЗ 18 «Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності»	– Дохід від звичайної діяльності; – операційні витрати; – частки прибутків або збитків асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються з використанням методу участі в капіталі; – витрати або дохід із податку на прибуток; – фінансовий результат від припиненої діяльності за МСФЗ 5
МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	– Відсотковий дохід, обчислений із застосуванням методу ефективного відсотка; – збитки від зменшення корисності (включаючи сторнування); – прибутки та збитки внаслідок припинення визнання фінансових активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю; – прибутки або збитки, що виникають внаслідок різниці між справедливою вартістю фінансового активу та його попередньою амортизованою собівартістю на дату перекласифікації; – кумулятивний прибуток або збиток, що був раніше визнаний в іншому сукупному доході, що перекласифіковується на дату перекласифікації
МСФЗ 17 «Страхові контракти»	– Дохід від страхування; – витрати на страхові послуги за контрактами; – доходи або витрати від утримуваних контрактів перестрахування; – фінансові доходи або витрати за страхуванням за контрактами; – фінансові доходи або витрати від утримуваних контрактів перестрахування

Суб'єкт господарювання у Звіті про прибутки або збитки подає ***проміжні підсумки*** для відображення:

1) операційних прибутків або збитків;

2) прибутків або збитків до фінансування та податків на прибуток;

3) прибутків або збитків;

4) розподілу прибутків або збитків за звітний період, що відносяться на частки участі, що не забезпечують контролю; та

5) розподілу прибутків або збитків за звітний період, що відносяться на власників материнського підприємства.

За ***операційною категорією*** Звіту про прибутки або збитки суб'єкт господарювання класифікує та подає витрати у рядках у спосіб, що забезпечує найбільш корисне структуроване зведення його витрат, а саме, ***за характером витрат*** або ***функцією витрат.***

Витрати за характером передбачають розкриття ***економічних ресурсів,*** спожитих для здійснення діяльності: витрати на матеріали, витрати на виплати працівникам, амортизація тощо.

Класифікація ***витрат за функцією*** передбачає виділення витрат за видом діяльності, з яким пов'язаний спожитий ресурс, наприклад витрати на виробництво продукції, адміністративні витрати, витрати на збут. Якщо суб'єкт господарювання обирає класифікацію за функцією, він має ***додатково*** показати такі статті: *амортизація, виплати працівникам, збитки від зменшення корисності та їх сторнування, списання запасів та їх сторнування.*

Суб'єкт господарювання окремо подає у ***Звіті про сукупний дохід*** такі рядки:

1) прибутки або збитки;

2) інший сукупний дохід;

3) загальну суму прибутків або збитків та іншого сукупного доходу;

4) розподіл сукупного доходу за звітний період на частки участі, що не забезпечують контролю, та власників материнського підприємства;

5) частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;

6) інші статті іншого сукупного доходу.

Суб'єкт господарювання ***класифікує*** дохід та витрати, включені у Звіт про сукупний дохід, за однією з двох категорій:

1) доходи та витрати, які буде перекласифіковано в прибутки або збитки у разі виконання визначених умов; та

2) доходи та витрати, які не буде перекласифіковано в прибутки або збитки.

У самому Звіті про сукупний дохід або у Примітках мають бути розкриті:

– коригування перекласифікації, пов'язані з компонентами іншого сукупного доходу;

– сума податку на прибуток, пов’язана з кожною статтею іншого сукупного доходу.

4.3. Формати складання Звіту про рух грошових коштів відповідно до міжнародних вимог

Відповідно до ***МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» Звіт про рух грошових коштів (ЗРГК)*** є складовою частиною фінансової звітності за кожний період її подання.

ЗРГК надає інформацію, яка дає користувачам змогу:

– оцінювати зміни в чистих активах суб’єкта господарювання, його фінансовій структурі (зокрема ліквідність та платоспроможність), а також здатність впливати на суми та строки грошових потоків із метою пристосування до змінюваних обставин та можливостей;

– оцінювати здатність суб’єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти;

– розробляти моделі для оцінки та порівняння теперішньої вартості майбутніх грошових потоків різних суб’єктів господарювання;

– підвищувати ступінь зіставності звітності про результати діяльності різних суб’єктів господарювання, запобігаючи впливу різних підходів до обліку однакових операцій та подій;

– використовувати історичні грошові потоки як показник суми, періоду та визначеності майбутніх грошових потоків:

– перевіряти точність минулих оцінок майбутніх грошових потоків, взаємозв’язок рентабельності, чистих грошових потоків і впливу зміни цін.

Звіт про рух грошових коштів повинен відображати грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову, як це показано у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Склад грошових потоків за видами діяльності

Вид діяльності	**Приклади грошових потоків**
Операційна	– Надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг; – надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних; – виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг; – виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням; – виплати грошових коштів або шкодування податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються із фінансовою або інвестиційною діяльністю; – надходження і виплати грошових коштів за договорами, укладеними для дилерських або торговельних цілей; – надходження грошових коштів як дивідендів, надходження і виплата відсотків (якщо вони належать до цього виду діяльності)

Вид діяльності	Приклади грошових потоків
Інвестиційна	– Виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів; – надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів; – виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, включно з частками в асоційованих та спільних підприємствах (іншими, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей); – надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, включно з частками в асоційованих та спільних підприємствах (іншими, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей); – аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою); – надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам; – виплати грошових коштів за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність. – надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність; – надходження грошових коштів від відсотків та дивідендів
Фінансова	– Надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу; – виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання; – надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик; – виплати грошових коштів для погашення позик; – виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з орендою; – виплати грошових коштів як дивідендів та відсотків (якщо вони належать до цього виду діяльності)

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

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

2) непрямий метод, згідно з яким операційні прибутки або збитки коригуються відповідно до:

– впливу операцій негрошового характеру;

– будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності;

– доходів або витрат, класифікованих за операційною категорією у звіті про прибутки або збитки, для яких асоційовані грошові потоки класифіковано як грошові потоки від інвестиційної або фінансової діяльності;

– грошових потоків від операційної діяльності, для яких асоційовані доходи або витрати не класифіковано за операційною категорією звіту про прибутки або збитки.

Суб'єкти господарювання заохочуються до наведення в звітності грошових потоків від операційної діяльності із застосуванням ***прямого методу.*** Інформацію про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів у такому випадку отримують:

1) з облікових регістрів суб'єкта господарювання;

2) шляхом коригування продажу, собівартості реалізації (процентні та подібні доходи та витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про сукупні доходи щодо:

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

– інших негрошових статей;

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

Згідно з ***непрямим методом,*** чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування операційного прибутків або збитків відповідно до впливу:

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

– негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення та нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют, класифіковані за операційною категорією;

– доходу або витрат, класифікованих за операційною категорією у звіті про прибутки або збитки для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності;

– операційних грошових потоків, як-от податок на прибуток, для яких відповідний дохід або відповідні витрати не класифіковано за операційною категорією у звіті про прибутки або збитки.

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 в звітності грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:

– 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);*

– надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими *(наприклад, основні суми боргу клієнтів, які використовують кредитні картки; придбання та продаж інвестицій; короткострокові позики, строк погашення яких становить не більше трьох місяців).*

Грошові потоки, які виникають від операцій ***в іноземній валюті,*** або отримані від ***закордонного*** дочірнього підприємства, відображаються у функціональній валюті суб'єкта господарювання із застосуванням до суми в іноземній валюті курсу обміну на дату грошового потоку.

Кожен із грошових потоків від ***процентів та дивідендів,*** отриманих і сплачених, подається окремо.

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

Сукупні грошові потоки, що виникають ***від отримання або втрати контролю*** над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність. Суб'єкт господарювання розкриває в узагальненому вигляді отримання та втрату контролю протягом періоду за кожним із таких пунктів:

– загальна сплачена або отримана компенсація;

– та частина компенсації, яку виплачено грошовими коштами або їх еквівалентами;

– сума грошових коштів та їх еквівалентів у дочірніх підприємствах або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений;

– сума активів та зобов'язань за кожною основною категорією, за винятком грошових коштів або їх еквівалентів у дочірніх підприємствах або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений.

Суб'єкт господарювання розкриває компоненти ***грошових коштів та їх еквівалентів,*** подаючи узгодження сум у ЗРГК за статтями, відповідними наведеним у звіті про фінансовий стан, а також розкриває (разом з коментарями управлінського персоналу) суму значних залишків грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних суб'єктом господарювання і ***недоступних для використання*** групою.

4.4. Структура і зміст звіту про зміни у власному капіталі

Відповідно до ***МСФЗ 18 «Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності»*** суб'єкт господарювання подає ***Звіт про зміни у власному капіталі,*** який охоплює:

1) загальний сукупний дохід за звітний період з окремим зазначенням загальних сум, віднесених на власників материнського підприємства та на частки участі, що не забезпечують контролю;

2) для кожного компонента власного капіталу вплив ретроспективного застосування чи ретроспективного перерахунку визнаний відповідно до МСБО 8;

3) для кожного компонента власного капіталу зіставлення балансової вартості на початок та на кінець періоду з окремим поданням (щонайменше) змін унаслідок:

– прибутків або збитків;

– іншого сукупного доходу;

– операцій із власниками, які діють згідно зі своїми повноваженнями, із окремим зазначенням внесків власників та розподілу між власниками, а також змін у частках власності в дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

Для кожного компонента власного капіталу суб'єкт господарювання подає у Звіті про зміни у власному капіталі або розкриває в примітках аналіз іншого сукупного доходу за вказаними статтями. Аналогічно (у звіті або в примітках) наводиться ***сума дивідендів,*** визнаних як розподілені між власниками протягом звітного періоду, а також відповідна сума дивідендів на акцію.

Питання для самоконтролю

1. У яких випадках подання активів і зобов'язань у Звіті про фінансовий стан за ліквідністю може бути більш корисним, ніж поділ на поточні та непоточні, і які наслідки це має для структури балансу?

2. Як застосування судження управлінського персоналу впливає на рішення щодо подання додаткових рядків у Звіті про фінансовий стан або розкриття інформації в примітках?

3. Чим зумовлена необхідність окремого подання активів і зобов'язань, класифікованих як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5, у Звіті про фінансовий стан?

4. У чому полягає практична складність класифікації активів і зобов'язань як поточних або непоточних, якщо операційний цикл суб'єкта господарювання перевищує 12 місяців?

5. Як змінився підхід до структурування Звіту про прибутки або збитки внаслідок запровадження категорій за МСФЗ 18?

6. Чому для суб'єктів господарювання, основна діяльність яких полягає в інвестуванні або наданні фінансування клієнтам, звична ідентифікація доходів і витрат за категоріями не застосовується?

7. Які інформаційні переваги та обмеження має класифікація витрат за характером порівняно з класифікацією за функцією у Звіті про прибутки або збитки?

8. Чому у разі класифікації витрат за функцією виникає потреба в додатковому розкритті амортизації, виплат працівникам та збитків від зменшення корисності?

9. У чому полягає концептуальна різниця між прибутком або збитком та іншим сукупним доходом, і як вона відображається у структурі Звіту про сукупний дохід?

10. Яке значення для користувачів фінансової звітності має поділ іншого сукупного доходу на статті, що підлягають і не підлягають перекласифікації до прибутку або збитку?

11. Як вибір прямого або непрямого методу формування грошових потоків від операційної діяльності впливає на аналітичні можливості Звіту про рух грошових коштів?

12. Чому МСБО 7 заохочує застосування прямого методу, незважаючи на більшу складність його практичної реалізації?

13. За яких умов грошові потоки можуть відображатися у Звіті про рух грошових коштів на нетто-основі, і які ризики втрати інформації у такому випадку виникають?

14. Чому грошові потоки, пов'язані з отриманням або втратою контролю над дочірніми підприємствами, класифікуються як інвестиційна діяльність і подаються окремо?

15. Яку роль відіграє Звіт про зміни у власному капіталі у забезпеченні прозорості інформації про взаємовідносини суб'єкта господарювання з власниками, порівняно з іншими формами фінансової звітності?

Тест-тренінг до теми 4

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 відсотків; 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; виплачено 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 АВС за такими даними (у. о): дохід від послуг, наданих із 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, додані 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) 105 000 – 90 000 + 5 000 = 20 000.

3. Розрахуйте грошовий потік за операційною діяльністю компанії АВС 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, у т. ч 200 з податків, відстрочених на майбутні періоди; придбано обладнання на 1500; 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) –1 500 + 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 АВС 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, у т. ч 200 з податків, відстрочених на майбутні періоди; придбано обладнання на 1500; 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) –1 500 + 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, у 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 – 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) –1 500 + 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.

6. У якому випадку суб'єкт господарювання може подавати активи і зобов'язання не як поточні та непоточні, а за ліквідністю?

1) якщо цього вимагає національне законодавство;

2) якщо таке подання є більш зручним для складання звітності;

3) якщо подання, що базується на ліквідності, надає більш корисне структуроване зведення;

4) якщо підприємство має лише короткострокові активи і зобов'язання.

7. Яка з наведених статей входить до мінімального набору статей Звіту про прибутки або збитки за МСФЗ 18?

1) інший сукупний дохід;

2) дохід від звичайної діяльності;

3) резерви власного капіталу;

4) грошові кошти та їх еквіваленти.

8. Який із наведених підходів до класифікації витрат застосовується за операційною категорією Звіту про прибутки або збитки?

1) за строками погашення;

2) за ліквідністю;

3) за характером або за функцією;

4) за видами грошових потоків.

9. До якої діяльності у Звіті про рух грошових коштів належать надходження від продажу основних засобів?

1) до операційної;

2) до фінансової;

3) до інвестиційної;

4) до податкової.

10. У якому випадку грошові потоки можуть відображатися у звітності на нетто-основі?

1) коли операції є довгостроковими;

2) коли оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими;

3) коли грошові потоки виникають в іноземній валюті;

4) коли операції пов’язані з припиненою діяльністю.

ТЕМА 5. МІЖНАРОДНІ ВИМОГИ ДО ПРЕДСТАВЛЕННЯ ІНШОЇ ЗВІТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

5.1. Формування Приміток до фінансової звітності за міжнародними вимогами

5.2. Подання звітності за сегментами

5.3. Особливості консолідованої звітності

5.1. Формування Приміток до фінансової звітності за міжнародними вимогами

Відповідно до ***МСФЗ 18 «Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності»*** суб’єкт господарювання розкриває в ***Примітках:***

1) інформацію про основу для складання фінансової звітності та конкретні облікові політики, які було використано;

2) інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано в основних фінансових звітах;

3) іншу інформацію, яку не подано в основних фінансових звітах, але яка потрібна для розуміння будь-якого зі звітів у її складі.

Наскільки це практично можливо, інформація подається ***в системний спосіб*** з урахуванням впливу інформації Приміток на зрозумілість і зіставність фінансової звітності. Суб'єкт господарювання подає перехресні посилання кожної статті основних фінансових звітів на будь-яку пов'язану з нею інформацією, наведену в Примітках.

Якщо ніде не було розкрито в інформації, опублікованій з фінансовою звітністю, суб'єкт господарювання розкриває в Примітках свою ***характеристику:***

1) місцезнаходження та організаційно-правову форму, країну реєстрації, адресу зареєстрованого офісу (основного місця ведення господарської діяльності, якщо воно відрізняється від зареєстрованого офісу);

2) опис характеру та основних видів господарської діяльності;

3) назву материнського та кінцевого материнського підприємства групи;

4) якщо це суб'єкт господарювання з обмеженим строком існування, інформацію щодо тривалості строку його існування.

Також розкриваються ***визначені управлінським персоналом показники результатів діяльності*** як проміжні підсумки доходів та витрат, що підприємство використовує у публічній комунікації за межами фінансової звітності. Вони відображають думку управлінського персоналу щодо певного аспекту фінансових результатів суб'єкта господарювання в цілому та не обов'язково визначені МСФЗ або зіставні з аналогічними показниками інших підприємств. До таких показників не можуть бути зараховані валові прибутки або збитки, операційні прибутки до амортизації та зменшення корисності активів, прибутки або збитки до податків та від діяльності, що триває.

Підприємство повинно розкривати в Примітках ***всі визначені показники, сутність показника, методику його розрахунку, зіставлення з найбільш релевантними проміжними підсумками МСФЗ, вплив на податок на прибуток та частки, що не забезпечують контроль.*** У разі зміни методики розрахунку або додавання нового показника розкривається обґрунтування зміни, її вплив та, за можливості, порівняльна інформація.

Суб'єкт господарювання розкриває в примітках інформацію, що дає користувачам фінансової звітності змогу оцінити цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання з ***управління капіталом за напрямами:***

1) цілі, політики та процеси з управління капіталом;

2) зведені кількісні дані про капітал, який контролює суб'єкт господарювання;

3) зміни у даних порівняно з попереднім періодом;

4) виконання зовнішніх вимог до капіталу або наслідки їх недотримання.

Якщо суб'єкт господарювання управляє капіталом у межах складної структури або функціонує у кількох юрисдикціях, де існують різні вимоги до капіталу, він розкриває інформацію окремо щодо кожної вимоги, якщо агреговане розкриття могло б надати некорисну або викривлену інформацію.

У Примітках можуть бути розкриті (якщо вони не розкривалися в інших звітах):

1) для ***кожного класу акціонерного капіталу:*** кількість акцій, дозволених до випуску; кількість акцій випущених та повністю сплачених і випущених, але не повністю сплачених; номінальна вартість акції чи твердження про те, що акції номінальної вартості не мають; узгодження кількості акцій в обігу на початок і на кінець звітного періоду; права, привілеї та обмеження, які супроводжують цей клас, включно з обмеженнями на розподіл дивідендів і повернення капіталу; акції, утримувані суб'єктом господарювання або його дочірніми підприємствами чи асоційованими підприємствами; акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу, включно з умовами та сумами;

2) щодо ***дивідендів:*** сума дивідендів, запропонованих або оголошених перед затвердженням фінансової звітності до випуску, але не визнаних як розподілені між власниками протягом звітного періоду, відповідна сума на акцію; сума будь-яких не визнаних накопичених дивідендів за привілейованими акціями;

3) опис характеру та мети ***кожного резерву*** у власному капіталі.

5.2. 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:

1) який займається економічною діяльністю, від якої може заробляти доходи та нести витрати;

2) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником для ухвалення рішень про ресурси, які варто розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності;

3) про який доступна дискретна фінансова інформація.

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

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

2) перевищує такі кількісні пороги:

– його відображений у звітності *дохід,* включаючи як продажі зовнішнім клієнтам, так і міжсегментні продажі або трансфертні операції, *≥10 %* сукупного (внутрішнього та зовнішнього доходу) всіх операційних сегментів;

– абсолютна величина відображеного в звітності *прибутку або збитку ≥10 %* більшої за абсолютною величиною суми: сукупного відображеного у звітності прибутку всіх операційних незбиткових сегментів або сукупного відображеного у звітності збитку всіх операційних збиткових сегментів;

– його *активи ≥10 %* 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.

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

– характером продуктів і послуг;

– характером виробничих процесів;

– типом або класом клієнта їх продуктів і послуг;

– методами, застосовуваними для розповсюдження продукції або надання послуг;

– характером правового середовища.

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

Суб'єкт господарювання розкриває у фінансовій звітності за кожним звітним сегментом таку інформацію:

1) загальну інформацію в розрізі операційних сегментів:

– чинники, використані для визначення звітних сегментів суб'єкта господарювання, судження управлінського персоналу у процесі застосування критеріїв агрегування;

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

2) оцінку прибутку або збитку, активів і зобов'язань, зокрема:

– доходи від зовнішніх клієнтів;

– доходи від операцій з іншими операційними сегментами одного суб'єкта господарювання;

– процентні доходи та витрати;

– амортизацію;

– частку суб'єкта господарювання в прибутку чи збитку асоційованих та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;

– витрати на податок на прибуток чи доход від нього;

– суттєві негрошові статті, крім амортизації;

3) основи оцінки, зокрема:

– основу обліку операцій між звітними сегментами;

– характер розбіжностей між оцінками прибутків або збитків, активів, зобов'язань звітних сегментів та суб'єкта господарювання, зокрема облікові політики та політики розподілу;

– характер змін порівняно з попередніми періодами у методах оцінки, використаних для визначення відображеного в звітності прибутку чи збитку сегмента та впливу, якщо він є, цих змін на оцінку прибутку чи збитку сегмента;

– характер і вплив будь-яких асиметричних розподілів на звітні сегменти;

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

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

1) доходи від зовнішніх клієнтів:

– що стосуються країни походження суб'єкта господарювання;

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

2) непоточні активи, за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, активів програм виплат по закінченні 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 %,* загальну суму доходів від кожного такого клієнта, назву сегментів, у яких відображено такі доходи.

5.3. Особливості консолідованої звітності

Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, у 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 декількох суб'єктів господарювання.

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»:

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

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

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

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

5) *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:

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

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

3) *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. 5.1.

Таблиця 5.1

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	ухвалення операційних та капітальних рішень щодо об'єкта інвестування, зокрема затвердження бюджету	права у формі реального або потенційного права голосу об'єкта інвестування
управління фінансовими активами протягом терміну їх дії		права призначати, переводити на іншу посаду, звільняти членів провідного управлінського персоналу об'єкта інвестицій, що можуть керувати значущими видами діяльності

Значущі види діяльності	Рішення щодо значущих видів діяльності	Права, які надають інвесторові владні повноваження
відбір, придбання або продаж активів	призначення на посаду, встановлення розміру винагороди, звільнення провідного управлінського персоналу об'єкта інвестування	права призначати або відсторонювати інший суб'єкт господарювання, який керує значущими видами діяльності
дослідження та розробка нових продуктів або процесів		права вказувати об'єкту інвестування на необхідність здійснення операцій або накладення вето на зміни в операціях на користь інвестора
визначення структури фінансування або отримання фінансування		інші права (наприклад, ухвалювати рішення, визначені у контракті з управлінським персоналом), які надають утримувачеві здатність керувати значущими видами діяльності

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

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

2) 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, такі як ліцензії або торгові марки, які є критично важливими для діяльності об'єкта інвестування;

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

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

Чинниками визначення суттєвих прав є такі:

1) 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 малоймовірною, 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 дали би 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 частки участі, утримувані теперішнім керівником;

– правові чи регуляторні вимоги, що запобігають реалізації утримувачем його прав, наприклад, коли іноземному інвестору забороняється реалізовувати його права;

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

3) отримання стороною (або сторонами), що утримує(-ють) 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:

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

2) 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;

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

Материнське підприємство має визначити, чи є воно ***інвестиційним суб'єктом господарювання,*** тобто чи виконуються стосовно нього такі умови:

1) отримує кошти від одного або кількох інвесторів із метою надання такому інвесторові (інвесторам) послуг з управління інвестиціями;

2) зобов'язується перед своїм інвестором (інвесторами), що мета його бізнесу полягає у тому, щоб інвестувати виключно для отримання доходу від збільшення капіталу, інвестиційного доходу або обох видів доходу;

3) вимірює та оцінює результативність практично всіх його інвестицій за справедливою вартістю.

Інвестиційний суб'єкт господарювання ***не консолідує*** свої дочірні підприємства або застосовує МСФЗ 3, якщо отримує контроль над іншим суб'єктом господарювання. Натомість, інвестиційний суб'єкт господарювання оцінює інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до МСФЗ 9. ***Виключення:*** якщо інвестиційний суб'єкт господарювання має дочірнє підприємство, яке не є інвестиційним суб'єктом господарювання і основною метою та діяльністю якого є надання послуг, пов'язаних з інвестиційною діяльністю інвестиційного суб'єкта господарювання, то він ***консолідує*** таке дочірнє підприємство та застосовує вимоги МСФЗ 3 до придбання будь-якого такого дочірнього підприємства.

Питання для самоконтролю

1. Яка інформація Приміток до фінансової звітності вам найбільш цікава з урахуванням власних наукових інтересів?

2. Чому МСФЗ 18 вимагає системного подання Приміток до фінансової звітності, і які ризики для користувачів виникають у разі формального або фрагментарного розкриття інформації?

3. Чи може відсутність перехресних посилань між статтями фінансових звітів і Примітками розглядатися як зниження якості фінансової звітності? Обґрунтуйте відповідь.

4. Які ризики маніпулювання фінансовими результатами можуть виникати у разі використання визначених управлінським персоналом показників результатів діяльності?

5. Чому МСФЗ забороняє зараховувати до визначених управлінським персоналом показників результатів діяльності валові та операційні прибутки, прибуток до оподаткування та прибуток від діяльності, що триває?

6. Як зміна методики розрахунку управлінського показника може вплинути на порівнянність фінансової інформації між періодами та на довіру користувачів?

7. Чому розкриття інформації про управління капіталом ґрунтується на внутрішній управлінській інформації, а не на окремо сформованих показниках для зовнішньої звітності?

8. У яких випадках агреговане розкриття інформації про вимоги до капіталу може викривляти уявлення користувачів про фінансову стійкість суб'єкта господарювання?

9. Чи може різне трактування поняття «капітал» різними підприємствами ускладнювати порівняльний аналіз фінансової звітності? Наведіть аргументи.

10. Чому МСФЗ 8 ґрунтується на управлінському підході до визначення операційних сегментів, а не на галузевій або юридичній класифікації?

11. Як можливість агрегування операційних сегментів може впливати на прозорість сегментної інформації для інвесторів?

12. У чому полягає практичне значення правила 75 % доходу під час визначення звітних сегментів, і які наслідки має його недотримання?

13. Чому МСФЗ вимагає окремого розкриття інформації про залежність від основних клієнтів, але не зобов'язує розкривати їх назви?

14. Які складнощі виникають у процесі визначення контролю за МСФЗ 10 у ситуаціях, коли право голосу не є основним джерелом владних повноважень?

15. Чим обґрунтований виняток із консолідації для інвестиційних суб'єктів господарювання, і які ризики для користувачів фінансової звітності він може створювати?

Тест-тренінг до теми 5

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

1) є складовою повного комплекту 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.

2. Яка інформація обов'язково розкривається у Примітках до фінансової звітності, якщо вона не подана в основних фінансових звітах?

1) лише показники, визначені управлінським персоналом;

2) інформація, що вимагається МСФЗ та є необхідною для розуміння фінансової звітності;

3) будь-яка інформація за рішенням користувачів;

4) виключно прогнозні показники діяльності підприємства.

3. Яке твердження є правильним щодо визначених управлінським персоналом показників результатів діяльності?

1) вони завжди визначені та регламентовані МСФЗ;

2) вони є обов'язково зіставними з аналогічними показниками інших підприємств;

3) вони відображають бачення управлінського персоналу щодо окремих аспектів фінансових результатів;

4) вони замінюють показники, визначені МСФЗ.

4. Яка умова не є обов'язковою для визнання компонента підприємства операційним сегментом відповідно до МСФЗ 8?

1) здійснення економічної діяльності, що генерує доходи і витрати;

2) регулярний перегляд результатів діяльності сегмента вищим керівником;

3) наявність дискретної фінансової інформації щодо сегмента;

4) перевищення сегментом кількісних порогів, установлених МСФЗ 8.

5. У якому випадку операційні сегменти можуть бути об'єднані в один звітний сегмент?

1) якщо вони мають однакову частку доходу;

2) якщо вони функціонують в одній країні;

3) якщо вони мають подібні економічні характеристики та відповідають критеріям подібності;

4) якщо таке об'єднання зменшує обсяг розкриття інформації.

6. Чи може вважатися операційним сегментом із метою звітування філія підприємства, що характеризується такими показниками: її дохід складає 12 % сукупного доходу підприємства, її активи – 7 % активів підприємства, її 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.

7. 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.

8. Який показник є визначальним щодо визнання інвестора материнським підприємством у процесі консолідації?

1) абсолютна величина інвестиції;

2) відсоток акцій підприємства, що належать інвестору;

3) оцінка контролю інвестором підприємства;

4) наявність у інвестора владних повноважень.

9. Яка з наведених ознак найбільш повно характеризує наявність контролю інвестора над об'єктом інвестування за МСФЗ 10?

1) наявність більшості голосів у статутному капіталі;

2) отримання інвестором фіксованого доходу від інвестиції;

3) наявність владних повноважень, вплив на змінні результати та здатність використовувати повноваження для такого впливу;

4) участь інвестора у формуванні фінансової звітності об'єкта інвестування.

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

ТЕМА 6. МІЖНАРОДНІ ВИМОГИ ДО ВЕРИФІКАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

6.1. Передумови розвитку та різновиди аудиту

6.2. Інформаційне забезпечення управлінських рішень зовнішніх користувачів

6.3. Стандарти аудиту та Кодекс етики професійних бухгалтерів

6.1. Поняття і передумови розвитку аудиту

За законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» ***аудит фінансової звітності*** – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, 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.

Передумови виникнення аудиту у світі представлені у табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Передумови виникнення аудиту у світі

Передумова	Сутність передумови
Теорія агентів	Необхідність незалежного та кваліфікованого підтвердження інформації, наданої суб'єктами управління власнику, відокремленому від нього
Потреби інвестора	Необхідність отримання достовірних відомостей про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання зовнішніми користувачами
Державні потреби	– 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
Теорія мотивації	Зростання відповідальності менеджерів щодо складання звітності за наявності її обов'язкової перевірки незалежним кваліфікованим експертом-аудитором

Класифікація аудиту за основними ознаками подана у табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Класифікація аудиту за основними ознаками

Ознака класифікації	Різновиди аудиту	Сутність
1. За національним законодавством	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
2. За історичними стадіями розвитку	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 із більш високим можливим ризиком викривлень
3. За видами діяльності суб'єкта господарювання	загальний	Аудит суб'єктів господарювання та їх об'єднань, різних за організаційно-правовою формою і видами власності
	банківський	Аудит фінансових установ
4. За об'єктами	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
5. За суб'єктами проведення	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

Ознака класифікації	Різновиди аудиту	Сутність
	державний	Здійснюється органами державного фінансового контролю з метою перевірки законного та ефективного використання активів держави чи громади, правильності ведення обліку, достовірності звітності
6. За ініціативою здійснення	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
7. За тривалістю співробітництва	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
8. За атестацією	атестовані послуги	Потребують надання аудиторського висновку
	неатестовані послуги	Не потребують надання аудиторського висновку
9. 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 вибіркове – іншої частини
10. 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

6.2. Інформаційне забезпечення управлінських рішень зовнішніх користувачів

Ефективність управлінських рішень визначається достовірністю інформації фінансової звітності, яка верифікується аудитором. Водночас різні групи користувачів можуть бути зацікавлені у різних даних. Узагальнені ***інформаційні потреби*** різних груп користувачів подані 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.

Аналіз фінансової звітності дає змогу нівелювати галузевий вплив, ухвалюючи управлінські рішення щодо інвестування в ефективні підприємства, відсте-

жити тенденції, притаманні цьому суб'єкту господарювання, порівняно з його конкурентами, побачити системні проблеми діяльності та резерви оптимізації.

Таблиця 6.3

Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності

Групи користувачів	Інформаційні потреби
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

Активність бізнес-спільноти щодо ухвалення 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 має форму економічних покарань (штрафи), спрямованих 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.

6.3. Стандарти аудиту та Кодекс етики професійних бухгалтерів

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

Таблиця 6.4

Зіставлення стандартів аудиту за рівнем ухвалення

Ознаки зіставлення	Міжнародні стандарти	Національні стандарти	Внутрішньофірмові стандарти
Визначення	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

Ознаки зіставлення	Міжнародні стандарти	Національні стандарти	Внутрішньофірмові стандарти
Розробник	Міжнародна федерація бухгалтерів	Національні державні чи професійні органи	Керівник аудиторської фірми
Статус	Рекомендаційні, не можуть превалювати над національними нормативами аудиту	Обов'язкові або рекомендаційні залежно від вимог національного законодавства	Обов'язкові, конфіденційні, не можуть суперечити міжнародним / національним стандартам / нормативам аудиту

Кодекс етики як складова міжнародних стандартів установлює такі ***основоположні принципи*** етики професійних бухгалтерів (аудиторів):

1) чесність, що означає бути відвертим і правдивим у всіх професійних та ділових відносинах;

2) об'єктивність, що означає здійснювати професійне або ділове судження, не будучи скомпрометованим внаслідок упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу інших осіб, організацій, технологій або інших факторів або невиправданої залежності від них;

3) професійна компетентність та належна ретельність, які означають:

– досягати та підтримувати такий рівень професійних знань та навичок, який необхідний для забезпечення отримання клієнтом або організацією-працедавцем, компетентної професійної послуги на основі сучасних технічних та професійних стандартів та відповідного законодавства;

– діяти сумлінно та відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів;

4) конфіденційність, що означає дотримуватися конфіденційності інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин;

5) професійна поведінка, що означає:

– дотримуватися вимог відповідних законодавчих і нормативних актів;

– поводитися відповідно до професійного обов'язку діяти в суспільних інтересах у всіх видах професійної діяльності та ділових відносинах;

– уникати будь-якої поведінки, яка, як знає професійний бухгалтер або повинен знати, може дискредитувати професію.

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. 6.5.

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 фінан-

сової звітності. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та/або третіми особами, не відшкодовуються.

Таблиця 6.5

Умови притягнення вітчизняних аудиторів до професійної відповідальності

Умова	Сутність умови
Приклади проступків	– Невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків; – недотримання вимог незалежності; – порушення міжнародних стандартів аудиту; – ухилення від проведення перевірки з контролю якості, невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення таких перевірок; – порушення вимог закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей для оприлюднення у Реєстрі; – порушення вимог закону щодо оприлюднення звіту про прозорість або оприлюднення недостовірної інформації у звіті про прозорість, щодо подання інформації до органів нагляду та/або Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; – невиконання аудитором вимоги щодо проходження безперервного професійного навчання або неподання відповідної інформації для внесення до Реєстру; – порушення інших обов'язків, визначених законодавчо
Види стягнень	– *попередження* (вимагає припинення неприйнятної поведінки, усунення порушення, утримання від подібних повторних дій); – *зупинення права на надання послуг* з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, *на строк від 1 місяця до 3 років;* – *заборона аудитору підписувати аудиторські звіти* за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності, комбінованої фінансової звітності) *на строк від 1 місяця до 3 років;* – *накладення штрафу* на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності; – *видалення реєстрової інформації* про аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру та скасування його реєстрації
Розмір штрафу	– *до 30 % суми винагороди* за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання встановлених вимог та обмежень; – *до 10 % суми винагороди* 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

Питання для самоконтролю

1. Чи можна вважати аудит фінансової звітності достатнім інструментом захисту інтересів інвесторів за умов високої залежності аудитора від замовника послуг?

2. У чому полягає принципова відмінність між підтверджуючим аудитом та аудитом, що базується на ризику, з позиції якості верифікації фінансової звітності?

3. Як теорія агентів обґрунтовує необхідність незалежного аудиту в умовах розмежування власності та управління?

4. Чи зменшує наявність обов'язкового аудиту ризик викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства?

5. Наскільки ефективно аудит компенсує інформаційну асиметрію між різними групами зовнішніх користувачів фінансової звітності?

6. Чи може аудитор нести відповідальність за управлінські рішення зовнішніх користувачів, ухвалені на основі фінансової звітності з позитивним аудиторським висновком?

7. У чому полягає межа відповідальності укладачів фінансової звітності та аудитора щодо припущення про безперервність діяльності?

8. Як різні інформаційні потреби користувачів фінансової звітності впливають на обсяг і спрямованість аудиторських процедур?

9. Чи є виправданим обмеження відповідальності аудитора лише реальними збитками без відшкодування упущеної вигоди третіх осіб?

10. Які ризики для незалежності аудитора виникають у разі повторного аудиту одного й того ж клієнта протягом тривалого часу?

11. Чи може внутрішній аудит забезпечити такий високий рівень довіри зовнішніх користувачів, як незалежний зовнішній аудит?

12. Наскільки достатнім є дотримання Міжнародних стандартів аудиту для забезпечення якості аудиту в умовах різного рівня розвитку національного регулювання?

13. У яких ситуаціях дотримання принципу конфіденційності може вступати в конфлікт із принципом професійної поведінки аудитора?

14. Чи можна вважати систему професійної відповідальності аудиторів ефективним механізмом забезпечення якості аудиторських послуг?

15. Яким чином Кодекс етики професійних бухгалтерів впливає на довіру суспільства до результатів аудиту фінансової звітності?

Тест-тренінг до теми 6

1. Чим передбачена потреба в аудиті?

1) необхідністю одержання інформації для управління;

2) залежністю наслідків ухвалених рішень від якості інформації;

3) необхідністю підтвердження достовірності й правдивості фінансової звітності;

4) усе вищеперераховане.

2. Сутність якої передумови аудиту розкриває твердження: «Відповідальність менеджерів під час складання звітності зростає за умови її обов'язкової перевірки кваліфікованим експертом»?

1) теорія агентів;

2) потреби інвестора;

3) державні потреби;

4) теорія мотивації.

3. У чому полягає сутність аудиту:

1) перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку;

2) надання допомоги в розрахунку податків і консультуванні із фінансових і правових питань;

3) підприємницька діяльність із незалежної експертизи фінансової звітності;

4) усе вищеперераховане.

4. Як називається перевірка, масштаб якої залежить від оцінки аудитором системи внутрішнього контролю?

1) підтверджуючий аудит;

2) системно-орієнтований аудит;

3) аудит, що базується на ризику;

4) аудиторська послуга.

5. Сутність якого етичного принципу аудиту розкриває твердження: «професійний бухгалтер має бути справедливим, не дозволяти собі упередженості, конфлікту інтересів, впливу інших осіб»?

1) доброчесність;

2) об’єктивність;

3) професійна компетентність та належна ретельність;

4) конфіденційність.

6. Яким є максимальний термін (із дня вчинення професійного проступку) притягнення до професійної відповідальності аудитора?

1) 1 рік;

2) 5 років;

3) 7 років;

4) 10 років.

7. Як називається оцінка аудитором кошторисів із відкриття філії підприємства-клієнта?

1) попередній аудит;

2) поточний аудит;

3) наступний аудит;

4) аудит фінансової звітності.

8. Які види звітності досліджуються аудитором у процесі перевірки?

1) фінансова звітність;

2) внутрішня звітність;

3) податкова звітність;

4) усе вищеперераховане.

9. Хто несе відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі?

1) аудитор;
2) органи державного нагляду;
3) укладач фінансової звітності;
4) користувачі фінансової звітності.

10. Які стандарти аудиту є обов'язковими до застосування в Україні?

1) національні стандарти аудиту;
2) внутрішньофірмові стандарти;
3) міжнародні стандарти аудиту;
4) рекомендації професійних організацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. *IAASB.* 2025. URL: https://www.iaasb.org/publications/2025-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services

2. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. *IAASB.* 2025. URL: https://www.ethicsboard.org/publications/2025-handbook-international-code-ethics-professional-accountants

3. FASB Accounting Standards. URL: https://asc.fasb.org/Home

4. Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. *IFAC.* 2018. URL: https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-entities

5. Hevlych L., Hevlych I. Accounting in industries and sectors of the ukrainian economy: features of solving professional tasks. *International Scientific Conference on Accounting, ISCA 2025, XIV Edition: Collection of scientific articles.* April 4–5. 2025. Chisinau. P. 72–79.

6. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2021. 132 с.

7. Гевлич Л. Л. Аудит та бухгалтерська експертиза: конспект лекцій. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2025. 146 с.

8. Гевлич Л. Л. Диджитал-аудит: світова та вітчизняна практика. *Економіка і організація управління*. 2023. № 3(51). С. 24–33. DOI: 10.31558/2307-2318.2023.3.3.

9. Гевлич Л. Л. Міжнародні стандарти фінансової звітності для державного сектору України: стан та перспективи. *Економіка і організація управління*. 2024. № 2(54). DOI: 10.31558/2307-2318.2024.2.7.

10. Гевлич Л. Л. Місце бухгалтерського обліку та бухгалтерської справи в системі управління суб'єктом господарювання в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету.* 2024. № 2. С. 140–143. URL: https://heraldes.khmnu.edu.ua/index.php/heraldes/article/view/14/85

11. Гевлич Л. Л. Сучасні підходи до бухгалтерського обліку в Україні: концептуальний, галузевий та секторальний виміри. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2025. Вип. 1–2. С. 7–16. DOI: 10.35774/ibo2025.01-02.007.

12. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Інформаційні технології в обліку і аудиті: проблеми та перспективи в диджитал-економіці. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: «Економічні науки».* 2023. № 3. С. 40–44. URL: https://heraldes.khmnu.edu.ua/index.php/heraldes/article/view/557

13. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Цифрові інструменти впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic sciences*. 2025. № 2. С. 250–253. URL: https://heraldes.khmnu.edu.ua/index.php/heraldes/article/view/1680/1718

14. Концептуальна основа фінансової звітності. *Міністерство фінансів України.* 2010. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf

15. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності). *IFAC.* 2022. URL: https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-03/%D0%9C%D0%86%D0%96%D0%9D%D0%90%D0%A0%D0%9E%D0%94%D0%9D%D0%98%D0%98%CC%86%20%D0%9A%D0%9E%D0%94%D0%95%D0%9A%D0%A1%20%D0%95%D0%A2%D0%98%D0%9A%D0%98%202022.pdf

16. Переклад міжнародних стандартів фінансової звітності 2025 року. *Міністерство фінансів України.* URL: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2025

17. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в підприємницькій сфері. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. *Міністерство фінансів України.* URL: https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1

18. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: закон України від 21.12.2017 р. № 2258-XIII. *Рада: офіційний вебпортал парламенту України.* URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19

19. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996. *Рада: офіційний вебпортал парламенту України.* URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14

20. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. *Рада: офіційний вебпортал парламенту України.* URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF

ДОДАТКИ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ АТ «Українська залізниця»

Додаток А. Звіт про фінансовий стан на 31.12.2024

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

БАЛАНС (ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН)
на 31-е грудня 2024 р.

	Дата (рік, місяць, число)	2024	12	31
Підприємство: АТ «Укрзалізниця»	за ЄДРПОУ	40075815		
Територія: Україна	за КАТОТТГ[1]	UA80000000000624772		
Організаційно-правова форма господарювання: Акціонерне товариство	за КОПФГ	230		
Вид економічної діяльності: Вантажний залізничний транспорт	за КВЕД	49.20		

Середня кількість працівників[2]: 178 616
Адреса, телефон: 03150, м. Київ, вул. Єжи Гедройця, 5 тел. (044) 309 72 20

Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знака
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	
за міжнародними стандартами фінансової звітності	V

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	Примітки	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи:	1000	9	387 392	477 480
первісна вартість	1001		784 878	993 549
накопичена амортизація	1002		397 486	516 069
Незавершені капітальні інвестиції	1005	9	11 532 450	12 128 754
Основні засоби:	1010	9	214 238 335	221 751 115
первісна вартість	1011		564 046 172	583 767 179
накопичена амортизація	1012		349 807 837	362 016 064
Інвестиційна нерухомість	1015		–	–
Довгострокові біологічні активи:	1020		–	–
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021		–	–
накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022		–	–
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	10	632 556	685 395
інші фінансові інвестиції	1035	10	239 221	286 202
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		8 065	7 394
Відстрочені податкові активи	1045		–	–
Інші необоротні активи	1090	11	13 874 844	13 874 611
Усього за розділом I	**1095**		**240 912 863**	**249 210 951**
II. Оборотні активи				
Запаси:	1100	12	12 921 706	12 321 974
виробничі запаси	1101		12 252 427	11 492 022
незавершене виробництво	1102		188 950	119 414
готова продукція	1103		469 379	701 741
Товари	1104		10 950	8 797
Поточні біологічні активи	1110		79	8
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	13	1 368 532	1 077 480
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	14	954 064	492 558
з бюджетом	1135	15	1 422 938	2 493 743
у тому числі з податку на прибуток	1136		625 965	859 896
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145		–	–
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	13	194 035	124 747
Поточні фінансові інвестиції	1160		–	–
Гроші та їх еквіваленти:	1165	16	14 267 170	13 020 303
Готівка	1166		283	806
Рахунки в банках	1167		14 215 021	12 915 731
Витрати майбутніх періодів	1170	13	7 143	7 077
Інші оборотні активи	1190	15	312 156	289 974
Усього за розділом II	**1195**		**31 447 823**	**29 827 864**
III. Необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття	**1200**		–	–
Баланс	**1300**		**272 360 686**	**279 038 815**

Пасив	Код рядка	Примітки	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4	5
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	17	229 879 115	229 879 115
Капітал у дооцінках	1405		–	–
Додатковий капітал	1410		18 841 110	18 809 034
Резервний капітал	1415		–	–
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		(54 767 862)	(59 945 601)
Неоплачений капітал	1425		–	–
Вилучений капітал	1430		–	–
Неконтрольована частка	1490		–	–
Усього за розділом I	**1495**		**193 952 363**	**188 742 548**
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		–	–
Довгострокові кредити банків	1510	18	10 736 577	10 212 308
Інші довгострокові зобов'язання	1515	18,19, 25,38	47 141 587	56 058 651
Довгострокові забезпечення	1520	20	2 905 196	4 411 680
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521		2 905 196	4 411 680
Цільове фінансування	1525	25	300 424	1 183 902
Усього за розділом II	**1595**		**61 083 784**	**71 866 541**
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600		–	–
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	18,38	2 744 811	2 869 967
товари, роботи, послуги	1615	22	4 695 430	3 441 539
розрахунками з бюджетом	1620	23	509 202	459 454
у тому числі з податку на прибуток	1621		–	–
розрахунками зі страхування	1625	22	36 394	148 501
розрахунками з оплати праці	1630	22	187 863	586 760
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	26	2 577 934	2 741 571
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	22	1 513 228	–
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645		–	–
Поточні забезпечення	1660	38	4 199 619	5 198 439
Доходи майбутніх періодів	1665	22,25	205 819	482 403
Інші поточні зобов'язання	1690	18,38	654 239	2 501 092
Усього за розділом III	**1695**		**17 324 539**	**18 429 726**
IV. Зобов'язання пов'язані з необоротними активами утримуваними для продажу та групами вибуття	**1700**		**–**	**–**
Баланс	**1900**		**272 360 686**	**279 038 815**

Загальна сума зобов'язань станом на 31 грудня 2024 року дорівнює сумі рядків 1595 та 1695 і становить 90 296 267 тис. грн (станом на 31 грудня 2023 року: 78 408 323 тис. грн).

[1] Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад.
[2] Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Підписано і затверджено до випуску від імені акціонерного товариства «Українська залізниця» 28 березня 2025 року:

Член правління — Євген Ляшенко

Головний бухгалтер — Тамара Рябчун

Додаток Б. Звіт про фінансові результати за 2024 рік

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

		КОДИ		
	Дата (рік місяць число)	2024	12	31
Підприємство: Акціонерне товариство «Українська залізниця»	за ЄДРПОУ	40075815		

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)
за 2024 рік

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	Примітки	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів робіт послуг)	2000	26	102 870 908	92 617 631
Собівартість реалізованої продукції (товарів робіт послуг)	2050	28	(97 185 606)	(83 949 608)
Валовий:				
Прибуток	**2090**		**5 685 302**	**8 668 023**
Збиток	**2095**		–	–
Інші операційні доходи	2120	32	1 927 627	2 660 996
Адміністративні витрати	2130	29	(255 904)	(247 282)
Витрати на збут	2150	30	(8 999)	(14 298)
Інші операційні витрати	2180	31	(8 469 575)	(5 685 315)
Фінансовий результат від операційної діяльності:				
Прибуток	**2190**		–	**5 382 124**
Збиток	**2195**		(1 121 549)	–
Дохід від участі в капіталі	2200	10	68 142	15 683
Інші фінансові доходи	2220	33	1 702 721	1 103 030
Інші доходи	2240	32	1 524 544	3 240 350
Фінансові витрати	2250	33	(4 822 649)	(4 128 203)
Втрати від участі в капіталі	2255	10	–	(1 957)
Інші витрати	2270	32	(57 943)	(560 914)
Фінансовий результат до оподаткування:				
Прибуток	**2290**		–	**5 050 113**
Збиток	**2295**		**(2 706 734)**	–
(Витрати)/дохід з податку на прибуток	2300	21	(4 076)	(6 021)
Прибуток/(збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		–	–
Чистий фінансовий результат:				
Прибуток	**2350**		–	**5 044 092**
Збиток	**2355**		**(2 710 810)**	–

ІІ. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	Примітки	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4	5
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		–	–
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		–	–
Накопичені курсові різниці	2410		–	–
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		(403)	733
Інший сукупний дохід	2445	20	(1 477 261)	(207 863)
Інший сукупний дохід до оподаткування	**2450**		**(1 477 664)**	**(207 130)**
Податок на прибуток пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		–	–
Інший сукупний дохід після оподаткування	**2460**		**(1 477 664)**	**(207 130)**
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	**2465**		**(4 188 474)**	**4 836 962**

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Стаття	Код рядка	Примітки	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4	5
Матеріальні затрати	2500		29 782 810	23 541 713
Витрати на оплату праці	2505		42 215 996	37 195 550
Відрахування на соціальні заходи	2510		9 063 415	7 970 893
Амортизація	2515		13 468 277	12 955 836
Інші операційні витрати	2520		11 552 412	8 372 401
Разом	**2550**		**106 082 910**	**90 036 393**

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	Примітки	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4	5
Середньорічна кількість простих акцій	2600		229 879 115	229 879 115
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		–	–
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	17	(11,79)	21,94
Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію	2615		–	–
Дивіденди на одну просту акцію	2650		–	–

Рядок 2180 «Інші операційні витрати» включає витрати по нарахуванню резерву під очікувані кредитні збитки за торговою та іншою дебіторською заборгованістю в сумі 572 918 тис. грн (2023 рік: 73 923 тис. грн) (Примітка 31).

Підписано і затверджено до випуску від імені акціонерного товариства «Українська залізниця» 28 березня 2025 року:

Член правління Євген Лященко

Головний бухгалтер Тамара Рябчун

Додаток В. Звіт про рух грошових коштів за 2024 рік

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

		КОДИ		
Підприємство: Акціонерне товариство «Українська залізниця»	Дата (рік місяць число)	2024	12	31
	за ЄДРПОУ	40075815		

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ (ЗА НЕПРЯМИМ МЕТОДОМ)
за 2024 рік

Форма № 3-н — Код за ДКУД 1801006

Стаття	Код рядка	Примітки	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
			Надходження	видаток	надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6	7
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності						
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500		–	2 706 734	5 050 113	–
Коригування на:						
амортизацію необоротних активів	3505		13 468 277	X	12 955 836	X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510		633 173	–	332 299	–
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	31	4 640 214	–	1 948 490	–
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520		–	3 237 464	–	3 796 192
Фінансові витрати	3540	33	4 822 649	X	4 128 203	X
Зменшення (збільшення) оборотних активів в т.ч.:	**3550**		**480 872**	–	**203 139**	–
Зменшення (збільшення) запасів	3551		840 604	–	–	1 914 798
Зменшення (збільшення) дебіторської заборгованості за продукцію товари роботи і послуги	3553		–	83 329	–	73 311
Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості	3554		–	305 772	1 502 711	–
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	3556		66	–	–	825
Зменшення (збільшення) інших оборотних активів	3557		29 303	–	689 362	–
Збільшення (зменшення) поточних забов'язань в т.ч.:	**3560**		**–**	**1 324 508**	**1 427 457**	**–**
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари роботи послуги	3561		–	1 255 479	1 330 076	–
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3562		–	49 748	207 812	–
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3563		112 107	–	10 752	–
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці	3564		398 897	–	17 328	–
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3566		–	350 770	–	67 438
Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3567		–	179 515	–	71 073
Грошові кошти від операційної діяльності	**3570**		**16 776 479**	–	**22 249 345**	–
Сплачений податок на прибуток	3580		X	243 986	X	513 095
Сплачені відсотки	3585		X	–	X	–
Чистий рух коштів від операційної діяльності	**3195**		**16 532 493**	–	**21 736 250**	–
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності						
Надходження від реалізації:						
фінансових інвестицій	3200		–	X	11 243	X
необоротних активів	3205		–	X	26 610	X
Надходження від отриманих:						
відсотків	3215		–	X	–	X
дивідендів	3220	10	14 900	X	74 521	X
Надходження від деривативів	3225		–	X	–	X
Інші надходження	3250	9,25,33	2 804 424	X	5 188 285	X
Витрачання на придбання:						
фінансових інвестицій	3255		X	–	X	–
необоротних активів	3260		X	15 922 202	X	19 707 473
Виплати за деривативами	3270		X	–	X	–
Інші платежі	3290		X	–	X	–
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	**3295**		–	**13 102 878**	–	**14 406 814**
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності						
Надходження від:						
Власного капіталу	3300		–	X	–	X
Отримання позик	3305	37		X	7 981 714	X
Інші надходження	3340		–	X	–	X
Витрачання на:						
Викуп власних акцій	3345		X	–	X	–
Погашення позик	3350	37	X	1 962 752	X	1 151 227
Сплату дивідендів	3355	37	X	1 513 228	X	–
Витрачання на сплату відсотків	3360		X	549 243	X	136 259
Витрачання на сплату заборгованості з оренди	3365	19,37	X	507 264	X	571 759
Інші платежі	3390		X	246 476	X	217 094
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	**3395**		–	**4 778 963**	**5 905 375**	–
Чистий рух грошових коштів за звітний період	**3400**		–	**1 349 348**	**13 234 811**	–
Залишок коштів на початок року	**3405**		**14 267 170**	X	**789 887**	X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		102 481	–	242 472	–
Залишок коштів на кінець року	**3415**		**13 020 303**	X	**14 267 170**	X

Підписано і затверджено до випуску від імені акціонерного товариства «Українська залізниця» 28 березня 2025 року:

Член правління — Євген Ляшенко

Головний бухгалтер — Тамара Рябчун

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною окремої фінансової звітності.

5

Додаток Г. Звіт про рух власного капіталу за 2023–2024 роки

	КОДИ		
Дата (рік місяць число)	2024	12	31
за ЄДРПОУ	40075815		

Підприємство: Акціонерне товариство «Українська залізниця»

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ
за 2024 рік

Форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Примітки	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	11
Залишок на початок року	**4000**		**229 879 115**	–	**18 841 110**	–	**(54 767 862)**	–	–	**193 952 363**
Коригування:										
Зміна облікової політики	4005		–	–	–	–	–	–	–	–
Виправлення помилок	4010		–	–	–	–	–	–	–	–
Інші зміни	4090		–	–	–	–	–	–	–	–
Скоригований залишок на початок року	**4095**		**229 879 115**	–	**18 841 110**	–	**(54 767 862)**	–	–	**193 952 363**
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	**4100**		–	–	–	–	**(2 710 810)**	–	–	**(2 710 810)**
Інший сукупний дохід за звітний період	**4110**		–	–	–	–	**(1 477 664)**	–	–	**(1 477 664)**
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111		–	–	–	–	–	–	–	–
Інший сукупний дохід	4116		–	–	–	–	(1 477 664)	–	–	(1 477 664)
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	4200		–	–	–	–	–	–	–	
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205		–	–	–	–	–	–	–	–
Відрахування до резервного капіталу	4210		–	–	–	–	–	–	–	–
Сума чистого прибутку належна до бюджету відповідно до законодавства	4215		–	–	–	–	–	–	–	–
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220	17	–	–	2 522 046	–	(2 522 046)	–	–	–
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225		–	–	–	–	–	–	–	–
Внески учасників:										
Внески до капіталу	4240		–	–	–	–	–	–	–	–
Погашення заборгованості з капіталу	4245		–	–	–	–	–	–	–	–
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	4260		–	–	–	–	–	–	–	–
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265		–	–	–	–	–	–	–	–
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270		–	–	–	–	–	–	–	–
Вилучення частки в капіталі	4275		–	–	–	–	–	–	–	–
Інші зміни в капіталі	4290	17	–	–	(2 554 122)	–	1 532 781	–	–	(1 021 341)
Разом змін в капіталі	**4295**		–	–	**(32 076)**	–	**(5 177 739)**	–	–	**(5 209 815)**
Залишок на кінець періоду	**4300**		**229 879 115**	–	**18 809 034**	–	**(59 945 601)**	–	–	**188 742 548**

Підписано і затверджено до випуску від імені Акціонерного товариства «Українська залізниця» 28 березня 2025 року:

Член правління Євген Лященко

Головний бухгалтер Тамара Рябчун

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною окремої фінансової звітності.

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ
за 2023 рік

Форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Примітки	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	11
Залишок на початок року	**4000**		**229 879 115**	–	**18 884 747**	–	**(58 142 676)**	–	–	**190 621 186**
Коригування:										
Зміна облікової політики	4005		–	–	–	–	–	–	–	–
Виправлення помилок	4010		–	–	–	–	–	–	–	–
Інші зміни	4090		–	–	–	–	–	–	–	–
Скоригований залишок на початок року	**4095**		**229 879 115**	–	**18 884 747**	–	**(58 142 676)**	–	–	**190 621 186**
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	**4100**		–	–	–	–	**5 044 092**	–	–	**5 044 092**
Інший сукупний дохід за звітний період	**4110**		–	–	–	–	**(207 130)**	–	–	**(207 130)**
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111		–	–	–	–	–	–	–	–
Інший сукупний дохід	4116		–	–	–	–	(207 130)	–	–	(207 130)
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	4200	17	–	–	–	–	(1 513 228)	–	–	(1 513 228)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205		–	–	–	–	–	–	–	–
Відрахування до резервного капіталу	4210		–	–	–	–	–	–	–	–
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		–							
Внески учасників:										
Внески до капіталу	4240		–	–	–	–	–	–	–	–
Погашення заборгованості з капіталу	4245		–							
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	4260		–	–	–	–	–	–	–	–
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265		–	–	–	–	–	–	–	–
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270		–	–	–	–	–	–	–	–
Вилучення частки в капіталі	4275		–	–	–	–	–	–	–	–
Інші зміни в капіталі	4290	17	–	–	(43 637)	–	51 080	–	–	7 443
Разом змін в капіталі	**4295**		–	–	**(43 637)**	–	**3 374 814**	–	–	**3 331 177**
Залишок на кінець періоду	**4300**		**229 879 115**	–	**18 841 110**	–	**(54 767 862)**	–	–	**193 952 363**

Навчальне видання

Гевлич Лариса Леонідівна

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Конспект лекцій

Редактор Л. О. Ноцька
Технічний редактор О. К. Гомон

Підписано до друку 17.07.2026.
Формат 60×84/16. Папір офсетний.
Друк – цифровий. Умовн. друк. арк. 4,06.
Тираж 30. Зам. 16.

Донецький національний університет імені Василя Стуса
21021, м. Вінниця, 600-річчя, 21.
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру
серія ДК № 5945 від 15.01.2018