

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра аудиту

РАДЬ Тарас Михайлович

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СПОРТИВНИХ КЛУБАХ

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма «Аудит та державний фінансовий контроль»

кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент
групи ОАДФКм-21
Тарас РАДЬ

Науковий керівник:
д.е.н., проф.
Лучко М.Р.

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. АУДИТ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВО – ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБІВ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ..... Помилка! Закладку не визначено.	
1.1. Загальні концепції аудиту	Помилка! Закладку не визначено.
1.2. Джерела для проведення фінансового аудиту та принципи перевірки фінансової звітності	16
РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВІ КРИТЕРІЇ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБІВ, ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ АУДИТУ	23
2.1. Організаційна структура професійних ліг футболу та її вплив на аудит.....	23
2.2. Особливості бухгалтерського обліку у футбольному клубі та їх вплив на аудит.....	32
2.3. Фінансова звітність футбольних клубів як об'єкт аудиту	40
РОЗДІЛ 3. ОКРЕМІ ПИТАННЯ АУДИТУ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБІВ.....	47
3.1. Організація та методика аудиту фінансової звітності.....	47
3.2. Особливості аудиту придбання\продажу футболістів та їх оренди.....	51
ВИСНОВКИ.....	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	59
ДОДАТКИ.....	63

Список скорочень у роботі

РЕГЛАМЕНТ - РЕГЛАМЕНТ Всеукраїнських змагань з футболу серед команд клубів Професіональної футбольної ліги сезону 2024/25

УАФ - Українська асоціація футболу

ПФЛ - Професіональна футбольна ліга України

УЕФА - Союз європейських футбольних асоціацій

ФІФА - Міжнародна федерація футболу

ЄС – Європейський Союз

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

ОСНАД - Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

Закон про бухоблік - Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"

ДПС – Державна податкова служба України

ПКМУ - Постанова Кабінету Міністрів України

ПРБО - План рахунків бухгалтерського обліку

КПСІ – компанії публічного суспільного інтересу

Закон про аудит – ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

МФУ – Міністерство фінансів України

АПУ – Аудиторська Палата України

ВРУ - Верховна Рада України

ПКУ - Податковий кодекс України

БКУ - Бюджетний кодекс України

КУПАП - Кодекс України про адміністративні правопорушення

ЦКУ - Цивільний кодекс України

IASB - Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

IFAC - Міжнародна федерація бухгалтерів

НКЦПФР - Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку

НБУ - Національний банк України

КП – Кодекс про працю

ККУ - Кримінальний кодекс України

КЕП - кваліфікований електронний підпис

КМСБО - Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

ВСТУП

Актуальність теми. Загальновідомо, що у сучасних умовах комерціалізації спорту, зокрема футболу, фінансова прозорість та ефективний контроль за господарською діяльністю футбольних клубів набувають особливої ваги. Одночасно зростання обсягів фінансових операцій, пов'язаних із трансферами гравців, спонсорськими контрактами, телеправами та іншими джерелами доходів, вимагає впровадження якісного аудиту як інструменту забезпечення достовірності фінансової інформації. На практиці, аудит футбольних клубів є не лише засобом контролю, а й важливим елементом підвищення довіри інвесторів, уболівальників та регуляторних органів до діяльності клубу. Виходячи із наведеного, тема магістерської роботи є актуальною

Мета кваліфікаційної роботи. Мета кваліфікаційної роботи полягає у дослідженні теоретичних та практичних аспектів аудиту в системі фінансово-господарського контролю футбольних клубів України, а також у розробці рекомендацій щодо удосконалення аудиторських процедур у спортивній сфері. Також у роботі поставлено за ціль визначити особливості організації та здійснення аудиту фінансової звітності футбольних клубів, враховуючи специфіку їх діяльності, структуру професійних ліг та характер фінансових операцій, зокрема трансферів та оренди гравців.

Об'єкт дослідження. Фінансово-господарська діяльність професійних футбольних клубів України в процесі проведення спортивних змагань як суб'єктів аудиту.

Завданнями дослідження є розглянути загальні концепції аудиту та його роль у фінансовому контролі в футбольних клубах, проаналізувати джерела інформації для проведення аудиту та принципи перевірки звітності, визначити фінансові критерії футбольних клубів, що підлягають аудиту, дослідити особливості бухгалтерського обліку у футбольних клубах, оцінити методику аудиту трансферних операцій та оренди футболістів, запропонувати шляхи вдосконалення аудиторських процедур у спортивній сфері.

В роботі використано такі **методи дослідження** - теоретичний аналіз наукових джерел, нормативно-правових актів та професійних стандартів аудиту, порівняльний аналіз фінансової звітності футбольних клубів, емпіричне узагальнення практики аудиту у спортивній галузі, системний підхід до оцінки впливу організаційної структури ліг на аудиторські процедури.

Наукова новизна дослідження полягає в тому, що у роботі проведено загальне дослідження аудиту футбольних клубів як специфічного об'єкта фінансового контролю, з урахуванням трансферної діяльності, оренди гравців та особливостей бухгалтерського обліку. Запропоновано адаптовану методику аудиту для спортивних організацій, що враховує галузеву специфіку.

Практичне значення. Результати дослідження можуть бути використані для вдосконалення методики аудиту у спортивній галузі, зокрема в роботі аудиторських компаній, фінансових департаментів футбольних клубів, а також у розробці нормативних документів, що регулюють фінансову прозорість у спорті. Запропоновані рекомендації сприятимуть підвищенню ефективності контролю, зниженню ризиків фінансових порушень та зміцненню репутації футбольних клубів на міжнародному рівні.

РОЗДІЛ I. АУДИТ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВО – ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБІВ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ

1.1. Загальні концепції аудиту

Прийнято вважати, що ринкова економіка вимагає нових форм контролю якості бухгалтерського обліку та достовірності інформації у фінансових звітах підприємств. Також історія аудиту показує, що його розвиток зумовлений розбіжністю інтересів керівництва підприємства та інвесторів.

Як уже вказувалося у наукових працях раніше, на що ми звертаємо увагу, у літературі та міжнародній практиці відсутнє однозначне визначення поняття «аудит». Цей термін починається від латинського слова «Audyt», що означає «слухач». Auditor походить з латинського слова «auditor», що означає «слухач», «студент», «послідовник».

Вдалося зафіксувати раніше, а тепер це загальновідомо, перша згадка про британських аудиторів датується 1299 роком. Саме тоді Декретом короля Едуарда II від 7 березня 1324 року було призначено трьох державних аудиторів, які мали обов'язок запитувати, допитувати й перевіряти усі рахунки, що велися та будуть встановлені в провінціях Оксфорд, Беркенхед тощо, а також фіксувати всі зауваження щодо їхнього ведення.

На відміну від того, що здається на перший погляд, перевірка фінансових звітів проводилася вже в XIX столітті. Початком професійного аудиту (попередника перевірки фінансових звітів) можна вважати 1862 рік і видання у Великій Британії документа British Companies Act. Цей документ був створений з метою отримання точних фінансових звітів і, перш за все, протидії шахраям. Саме з цього правового регулювання походить професія аудитора. Другою метою фінансових звітів була перевірка точності бухгалтерських записів. Це означало відповідність бухгалтерських записів практиці та теорії бухгалтерського обліку, що вже діяли на той час.

Згідно статті 1 ЗУ про аудит - аудит фінансової звітності це 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 й 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. Аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. Аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, стандартів аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів Америки, та з урахуванням вимог цього Закону [1].

Як свідчать дані, еволюція розуміння та інтерпретації поняття аудиту виділила три етапи його розвитку: підтверджувальний, системний та ризик-орієнтований аудит.

Метою підтверджувального аудиту є відвертання та виявлення помилок, зловживань, обману. Він також передбачає аудит кожної бізнес-транзакції, документів та бухгалтерських записів. Системний аудит охоплює нагляд за системами контролю бізнес-транзакцій. Його основною метою є підтвердження достовірності фінансових звітів. Аудит, заснований на ризику, - це такий вид, при якому аудит проводиться вибірково, а також з урахуванням специфічних умов підприємства, його вузьких місць.

Види аудиту виходять з того, що аудит передбачає ідентифікацію та аналіз бізнес-ризиків, а також перевірку ефективності системи внутрішнього контролю в організації. У зв'язку з вищезазначеним, у літературі з даної теми виділяють два види аудиту: операційний та фінансовий. Фінансовий та операційний аудит показують два різних зображення і водночас складають єдине ціле. На практиці неможливо провести фінансовий аудит, не використовуючи при цьому техніки операційного аудиту, і навпаки. Рішення про проведення операційного або фінансового аудиту, звичайно, приймає клієнт. Саме клієнт вирішує, чи робити

акцент на фінансовій, чи на оперативній перевірці підприємства незалежно від форми власності чи організаційно-правової форми діяльності..

Головним чином операційний аудит визначається як дослідження економічності, ефективності та продуктивності. Під економічністю ми розуміємо мінімізацію витрат ресурсів, що використовуються в підприємстві, при одночасному збереженні їх найвищої якості. Продуктивність відноситься до результату, який підприємство отримує від ресурсів, якими воно володіє. Йдеться про те, щоб отримати найкращі результати. Ефективність, у свою чергу, є кореляцією між запланованими цілями та досягнутими результатами.

Фінансовий аудит.

Сфера фінансового аудиту визначена в Законі про аудит та в Законі про бухоблік. Його основною метою є встановлення того, чи є фінансова звітність правильною, достовірною та повною.

Так, згідно зі статтею 14 ЗУ Про бухоблік підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звітом про управління, консолідованим звітом про управління, звітом про платежі на користь держави, консолідованим звітом про платежі на користь держави на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі) [2]. Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звітом про управління, консолідованим звітом про управління, звітом про платежі на користь держави, консолідованим звітом про платежі на користь держави на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі). Інші фінансові установи та недержавні пенсійні фонди, що належать до мікропідприємств та малих підприємств,

зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звітом про управління, консолідованим звітом про управління на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі). Малі підприємства, що є суб'єктами господарювання державного сектору економіки, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з відповідним аудиторським звітом (якщо обов'язковий аудит фінансової звітності проводився на вимогу законодавства) на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі) [2].

Відмінності та подібності між операційним та фінансовим аудитом можна порівняти за допомогою таблиці 1.

Таблиця 1

Відмінності між операційним та фінансовим аудитом

№ п/п	ОПЕРАЦІЙНИЙ АУДИТ	ФІНАНСОВИЙ АУДИТ
1	Зосереджується на дослідженні економії, ефективності та результативності	Зосереджується на відповідності правилам бухгалтерського обліку (наприклад, законодавству, стандартам, політикам)
2	Як правило, його результати використовуються для поліпшення майбутніх дій	Як правило, має атестаційний характер, підтверджує певний стан речей
3.	Об'єктивні критерії визначаються індивідуально	Критерії визначені в правилах поведінки, стандартах
4	Звіт носить рекомендаційний характер	Думка (опис фактичного стану) становить найважливішу частину звіту
5	Використовує всі доступні джерела, які допомагають у встановленні доказів	Використовує різні джерела, але в кінцевому підсумку основою є бухгалтерські докази
6	Зосереджується на економії, ефективності та результативності операцій	Зосереджується на достовірності фінансової звітності

7	Оцінка систем внутрішнього контролю є самоціллю	Дослідження систем контролю є чимось додатковим, наміром, що служить загальній меті оцінки достовірності фінансової звітності
7	Може бути діяльністю, орієнтованою на майбутнє	Є діяльністю ex post
8	Перевіряє не тільки формальний шлях прийняття рішень, але й їх раціональність	Як правило, не перевіряє раціональність прийняття рішень, обмежується перевіркою формального шляху

Зовнішній аудит – це перевірка фінансових звітів підприємства сертифікованим аудитором та надання незалежної думки щодо них. Результатом такої перевірки є оцінка того, чи фінансові звіти достовірно відображають фінансовий стан компанії та чи не містять вони істотних помилок. Зовнішній аудитор перевіряє правильність найважливіших статей фінансової звітності. Мета зовнішнього аудиту це підтвердження у письмовій формі достовірності, правильності та ясності представленого майнового та фінансового стану, фінансового результату та прибутковості у звіті суб'єкта господарювання. Зовнішній аудит є одним із стовпів надійної інфраструктури фінансової звітності. Він гарантує зацікавленим сторонам, що суб'єкт господарювання достовірно представив свої досягнення та фінансове становище у фінансовій звітності. Зовнішній аудит належить до зовнішніх механізмів корпоративного нагляду, які є важливими з точки зору надійності системи бухгалтерського обліку.

Зовнішній аудит є особливо важливим у системі корпоративного нагляду, оскільки становить основу фінансової звітності. Він гарантує, що фінансові звіти складені, у всіх істотних аспектах, відповідно до відповідних правил фінансової звітності та реального фінансового стану суб'єкта господарювання. Зовнішній аудит є зовнішнім та об'єктивним контролем способу складання фінансових

звітів та форми подання інформації в цих звітах . Результати емпіричних досліджень підтверджують, що зовнішній аудит підвищує довіру до розкриття інформації, що надається підприємствами

В сучасній моделі корпоративної звітності аудитор повинен бути незалежним від керівництва та надавати інформацію третім особам у разі підозри у розтраті майна керівництвом або незаконних діях. Іншим припущенням цього моделі є те, що аудитор буде діяти в інтересах широкого кола зацікавлених сторін і нести фінансову відповідальність у разі невиконання своїх обов'язків. Тому загальна характеристика зовнішнього аудиту характеризується наступними моментами:

1. Метою аудиту є демонстрація здатності організації виконувати вимоги, що містяться в зовнішніх нормативних актах.

2. Він спрямований насамперед на зовнішнього одержувача: акціонерів у випадку акціонерного товариства, членів, клієнтів, регуляторного органу, визнається як оцінка роботи правління.

3. Зосередження на зборі та аналізі доказів з минулого.

4. Зазвичай проводиться раз на рік.

5. Зосередження на фінансових даних за минулий період.

6. Обсягом дослідження зазвичай є завдання, описані в процедурах, та перевірка документів, необхідних для надання висновку щодо фінансової звітності.

7. Знання організації обмежується обсягом дослідження.

8. Незначний вплив на вдосконалення системи управління.

Є підстави вважати, що іноді зовнішній аудит не виконує своєї функції. Це досить істотна слабкість сучасної системи фінансового контролю в Україні та країнах Європейського Союзу. Невдача аудиту має місце, коли значні порушення у фінансовій звітності не відображаються у звіті аудитора, а також коли під час проведення перевірки аудитор допустив серйозну помилку. Основні причини цього полягають в наступному:

1. неправильне застосування або неправильне тлумачення принципів виконання професії;

2. зловживання аудитором шляхом видачі неправдивої думки (наприклад, шляхом отримання хабара);
3. відсутність незалежності аудитора (пов'язані інтереси);
4. помилки, що випливають з когнітивних обмежень.

Управління великою компанією, наприклад футбольним клубом, охоплює багато складних процесів і систем, як управлінських, так і інформаційних. Процеси описуються за допомогою правил поведінки, процедур та інструкцій, а системи налаштовуються таким чином, щоб відповідати цим нормам. Зазвичай, відповідальність за належне проектування та функціонування процесів і систем покладається на правління. З очевидних причин члени правління не можуть особисто контролювати всі деталі. Їхні завдання в значній мірі делегуються керівному складу та іншим працівникам. Разом з тим, системи звітності повинні надавати інформацію про комплексну діяльність компанії – футбольного клубу. Разом з тим, на практиці, ці процеси не завжди працюють належним чином, а конфігурація систем з часом відхиляється від прийнятих стандартів, а системи звітності дають збій.

Наведемо приклад таких своїх тверджень. Щоб машини та обладнання працювали ефективно, перед запуском вони потребують тестування, а потім періодичних оглядів, діагностики та технічного обслуговування. Те саме стосується систем управління підприємством. Внутрішній аудит - це функція, створена спеціально для цих завдань. Внутрішні аудитори допомагають правлінню та керівництву переконатися, що процеси та системи, за які вони відповідають, правильно спроектовані та працюють відповідно до їхніх бізнес-очікувань. Підхід до цього завдання повинен бути професійним, систематичним, плановим і орієнтованим на області високого ризику та ключові для досягнення результатів.

Внутрішній аудит - це незалежна та об'єктивна діяльність всередині організації, яка надає впевненість та консультації для покращення її діяльності. Його основна мета - оцінити та вдосконалити процеси управління ризиками, контролю та корпоративного управління, щоб допомогти компанії досягати своїх цілей, підвищити прозорість та ефективність. Цей процес охоплює перевірку

ефективності діяльності, достовірності фінансової звітності та дотримання законодавства.

Прийнято вважати, що основними цілями та завданнями внутрішнього аудиту є:

1.Покращення діяльності - надання незалежних консультацій та гарантій для покращення роботи підприємства;

2.Управління ризиками. Системний підхід до оцінювання та підвищення ефективності процесів управління ризиками значно підвищує ефективність діяльності.

3.Контроль та відповідність - оцінка ефективності внутрішніх контрольних процедур та дотримання законодавчих і нормативних вимог.

4.Підвищення ефективності - забезпечення ефективного використання ресурсів та оптимізація процесів.

5.Підтримка прийняття рішень - надання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Внутрішній аудит та належний контроль не є самоціллю. Внутрішній аудит і контроль є засобами для досягнення мети, а метою є покращення управління організацією. За словами Маріо Андретті (італо-американський автогонщик): «Якщо вам здається, що все під контролем, ви просто їдете недостатньо швидко». Щоб внутрішній аудит виконував свою роль, він повинен бути добре розміщений в організаційній структурі підприємства, навчений та оснащений відповідними робочими інструментами.

1.2. Джерела для проведення фінансового аудиту та принципи перевірки фінансової звітності

Як вважається, звітність є кінцевим результатом фінансового обліку у вигляді різних видів звітів та приміток, що складаються кожною компанією, яка веде господарську діяльність, як для внутрішнього використання, наприклад, для підвищення ефективності управління, так і для зовнішніх потреб, наприклад, для різних груп споживачів інформації. До складання звітності зобов'язані всі господарські суб'єкти - це впливає з нормативних актів або прийнятих

стандартів бухгалтерського обліку. Згідно ЗУ Про бухоблік (стаття 1) фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. До повного пакету фінансових звітів входять згідно НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан) (далі - баланс), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (далі - звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Підприємства, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, складають проміжну фінансову звітність, яка охоплює відповідний період (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати [2].

Ці звіти, як правило, складаються керівництвом компанії. Особи, які складають ці звіти, несуть повну відповідальність за достовірність і відповідність цих даних дійсності. Усі звіти повинні складатися на основі загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Обов'язковий аудит - це щорічна аудиторська перевірка, яку зобов'язані проходити певні суб'єкти господарювання, визначені законодавством. Цей аудит підтверджує достовірність фінансової звітності й її відповідність законодавчим вимогам, а також забезпечує суспільний контроль за діяльністю підприємств, що мають значний вплив на економіку.

Аудит фінансової звітності відіграє ключову роль у сучасній економіці, сприяючи довірі до фінансових даних та знижуючи ризики між управлінцями і зовнішніми стейкхолдерами. Відповідно до світової практики, його проводять згідно з МСА (ISA), які розробляє IAASB.

Закон України про аудит визначає, які підприємства зобов'язані проходити аудит. До них належать великі та середні підприємства, які відповідають щонайменше двом із таких критеріїв станом на кінець звітного року:

1. Балансова вартість активів: більше €20 млн. (для великих) або більше €4 млн. (для середніх).

2. Чистий дохід від реалізації: більше €40 млн. (для великих) або більше €8 млн. (для середніх).

3. Середня кількість працівників: більше 250 осіб (для великих) або більше 50 осіб (для середніх) [1].

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, зокрема публічні акціонерні товариства, банки та інші фінансові установи, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, підприємства-емітенти цінних паперів, допущених до торгів на фондових біржах, інші суб'єкти, для яких обов'язковий аудит передбачений законодавством, наприклад у разі приватизації, оренди цілісних майнових комплексів або банкрутства державних чи комунальних підприємств [1].

Головною метою перевірки фінансових звітів є отримання письмової думки аудитора щодо відповідності фінансового звіту даного підприємства бухгалтерським книгам, а також звіту, що визначає правильність і достовірність звіту. Господарські суб'єкти, що зобов'язані проводити щорічну перевірку фінансової звітності, укладають договір з аудитором, який має повноваження для виконання таких дій. Орган, що затверджує фінансову звітність (наприклад, загальні збори акціонерів), має право вибрати суб'єкта, уповноваженого перевіряти фінансову звітність.

Під час складання фінансової звітності можуть виникати помилки, пов'язані з випадковими або навмисними діями людини. МСА допускають наявність таких помилок, якщо вони не спотворюють фінансову звітність істотно. На нашу думку, максимально допустимі рівні помилок:

- валовий прибуток - від 5 до 10% суми,
- балансова сума - від 0,5% до 1% суми,
- доходи від балансового продажу - від 0,5 до 1% суми,
- вартість власного капіталу - від 1 до 2% суми.

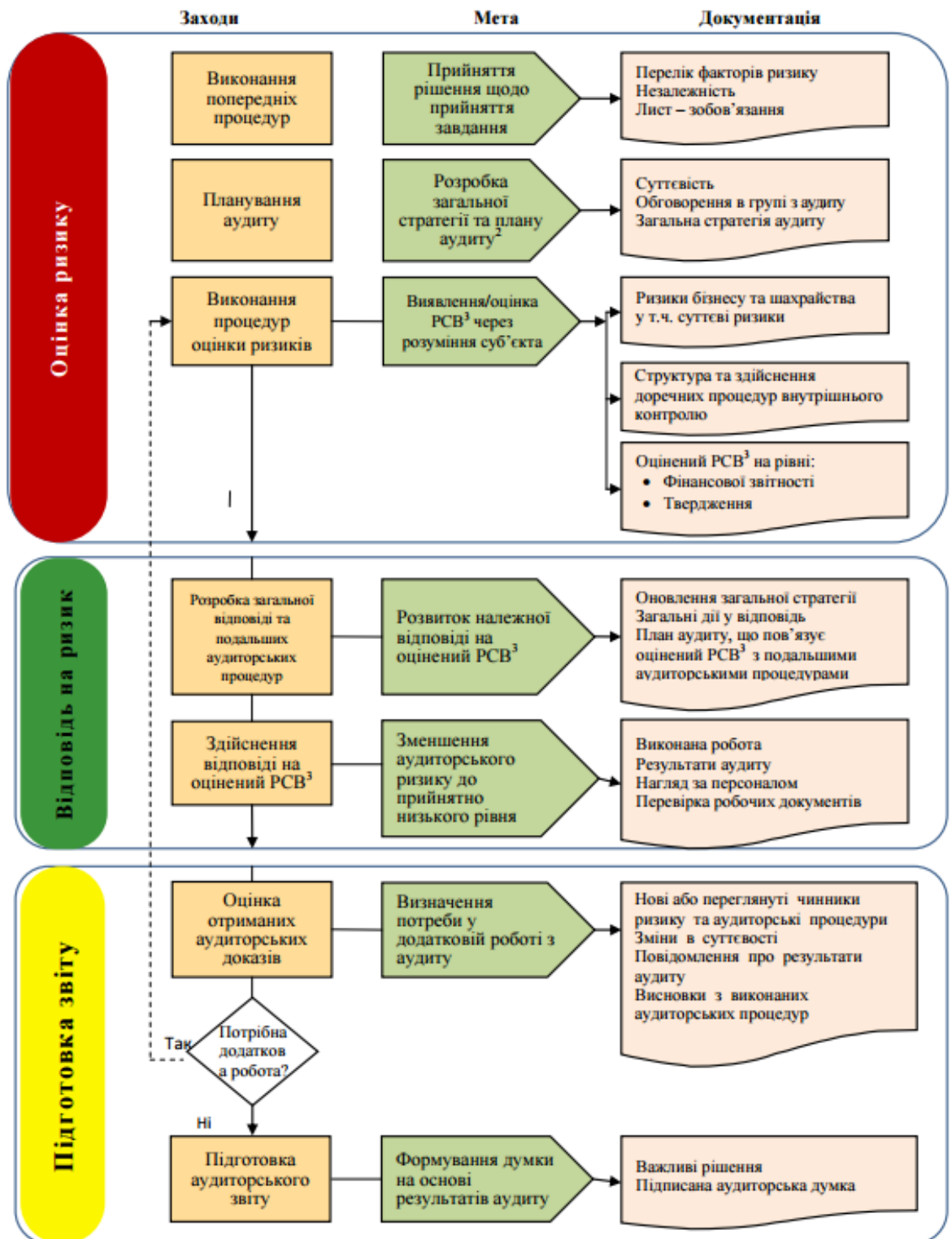
Деталізація етапів перевірки має на меті впорядкувати весь процес, щоб він проходив належним чином, а результати могли бути задокументовані. На практиці ми виділяємо три етапи, до яких застосовуються відповідні процедури.

Аудиторська діяльність ґрунтується на таких фундаментальних принципах:

- Добросовісність (integrity) – чесність та правдивість у професійних відносинах.
- Об'єктивність (objectivity) – відсутність упередженості та конфлікту інтересів.
- Професійна компетентність та належна ретельність (ISA 200; IESBA Code) – підтримання знань та навичок на рівні, необхідному для якісного виконання завдань.
- Конфіденційність (confidentiality) – збереження в таємниці інформації, отриманої під час аудиту.
- Професійна поведінка (professional behavior) – дотримання законодавства, стандартів і норм етики.
- Професійний скептицизм (ISA 200, п.15) – критичне ставлення до отриманих доказів, постійна настороженість щодо можливості суттєвих викривлень.
- Професійне судження (ISA 200, п.16) – обґрунтовані висновки аудитора на основі знань, досвіду та стандартів.

Професійна етика аудитора - це сукупність норм, принципів і поведінкових правил, що визначають дії аудитора під час виконання професійних завдань. Вона охоплює етичні вимоги, узгоджені з чинним законодавством і нормативними актами, враховує фахові знання, моральні засади, соціальні та міжособистісні аспекти взаємодії в колективі. Її основою є глибоке розуміння спеціалістом моральної відповідальності за об'єктивність, якість і наслідки своєї роботи.

Підхід до аудиту на практиці поділений на три фази—оцінка ризику, відповідь на ризик, та звітування. Наступна схема пояснює характер кожної фази та взаємний зв'язок між діяльністю суб'єкта, що перевіряється і фазами:



Примітки:

1. Зверніться до МСА 230 для більш повного переліку необхідної документації
2. Планування (МСА 300) - це постійний та ітеративний процес протягом аудиту
3. РСВ = ризик суттєвого викривлення.

Схема 1. Три фази аудиту - оцінка ризику, відповідь на ризик та звітування

Згідно МСА (ISA) етапи аудиту фінансової звітності включають в себе:

1. Планування аудиту – на цьому етапі відбувається збір інформації про організацію та діяльність об'єкта аудиту, його поточний фінансовий стан, застосовувані методи бухгалтерського обліку та впроваджені системи внутрішнього контролю. Важливо також визначити взаємопов'язані області фінансової звітності. Це має на меті максимально ефективно використання часу та знань особи, яка проводить аудит. Це також обмежує витрати суб'єкта господарювання, пов'язані з аудитом. Інформація, зібрана на цьому етапі контролю, використовується експертом для оцінки системи внутрішнього контролю, системи бухгалтерського обліку, а також для визначення ступеня ризику та значущості окремих областей фінансової звітності. Також на етапі планування аудиту складається загальний план і графік аудиту. У ньому містяться бажані методи і техніки аудиту.

2. Проведення аудиту та створення робочої документації - охоплює загальноприйняті принципи та методи аудиту. Вони стосуються саме досліджуваної організації, враховуючи її специфіку, тобто організаційні структури, характер та обсяг господарської діяльності, що здійснюється організацією. Під час процесу дослідження важливе значення має створення робочої документації, яка згодом стає основою для складання висновку та звіту про дослідження. Робоча документація повинна бути достатньо повною, детальною та впорядкованою, щоб у відповідний час на її основі можна було отримати повний огляд дослідження.

3. Складання висновків з аудиту - кінцевим етапом аудиту є складання висновків з аудиту у вигляді висновку про правильність і достовірність фінансової звітності й звіту, в якому детально обговорюються питання, що пов'язані з аудитом бухгалтерських книг, окремих статей фінансової звітності. Саме на цьому етапі аудиту відбувається відбір, класифікація та обробка інформації, метою якої є формування думки аудитора про досліджувану одиницю. Цей етап є завершенням процесу аудиту. Окрім представлення результатів аудиту, аудитор повинен представити рекомендації після аудиту та забезпечити можливість їх виконання. Часто, окрім інформаційного звіту для широкої громадськості, складаються також звіти спеціального призначення,

зміст яких адресований вузькому колу одержувачів (наприклад, керівництву суб'єкта господарювання).

Оцінка ризиків проводиться на початковому етапі аудиту, оскільки вона визначає характер, терміни та обсяг подальших процедур. Аудиторський ризик означає ймовірність неправильного висновку аудитора у випадку суттєвого викривлення звітності про бюджетні надходження та витрати. Цей ризик залежить від ризику викривлення й ризику невиявлення.

Загальновідомо, що в аудиті ризики викривлення можуть виникати:

- на загальному рівні фінансової звітності;
- на рівні тверджень щодо операцій, залишків і розкриття.

Оцінка ризиків на рівні тверджень допомагає визначити обсяг і час аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх доказів. Це дозволяє аудитору сформулювати обґрунтовану думку при низькому рівні аудиторського ризику.

Як вважають науковці та аудитори практики, ризики викривлення на рівні тверджень включають:

- властивий ризик;
- ризик контролю.

Ці ризики належать до суб'єкта господарювання й існують незалежно від аудиту.

Внутрішні ризикові чинники є результатом управлінських рішень аудованого суб'єкта та можуть контролюватися ним.

Аналіз фахової літератури та документів дозволив висловити припущення, що до таких чинників (ризикових операцій) належать:

1. Ризики, що пов'язані з фінансово-господарською діяльністю: зміни в організаційній структурі, створення нових підрозділів, передача функцій невідповідним структурним одиницям, зміна виду діяльності, формальний внутрішній контроль, укладення сумнівних угод, зростання дебіторської або кредиторської заборгованості, операції, що суперечать вимогам законодавства чи внутрішнім розпорядженням.

2. Ризики, що пов'язані з бухгалтерським обліком: зміни облікової політики, відсутність положень про бухгалтерську службу, посадових інструкцій чи графіка документообігу, недостатня автоматизація обліку, використання неліцензійного програмного забезпечення або несвоєчасне його оновлення, часта зміна працівників бухгалтерських чи економічних служб.

3. Ризики, що зумовлені неусуненням недоліків, що виявлені під час ще попереднього аудиту.

РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВІ КРИТЕРІЇ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБІВ, ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ АУДИТУ

2.1. Організаційна структура професійних ліг футболу та її вплив на аудит

Результативність функціонування професійного спорту як форми комерційної діяльності значною мірою визначається тим, наскільки ефективно вибудована його організаційна модель і наскільки раціонально реалізуються управлінські засади.

Система організації футбольних ліг професійного рівня в Україні включає дві головні структури, які діють під контролем Української асоціації футболу (УАФ). Українська Прем'єр-ліга (УПЛ) представляє найвищий рівень національного чемпіонату, тоді як Професіональна футбольна ліга України (ПФЛ) відповідає за проведення турнірів у Першій та Другій лігах.

УПЛ функціонує як об'єднання клубів, що беруть участь у змаганнях найвищого рівня, і виконує роль організатора чемпіонату серед провідних команд. Її головна мета — розвиток ліги, здатної конкурувати з найсильнішими футбольними першостями Європи.

До основних функцій УПЛ належить проведення національного чемпіонату серед клубів, що входять до складу елітного дивізіону, організація турнірів для молодіжних команд вікових категорій U-21 і U-19, а також участь у підготовці та реалізації Кубка України з футболу.

Професіональна футбольна ліга України є спортивною структурою, яка об'єднує всі клуби, що змагаються у Першій і Другій лігах. Її діяльність охоплює управління змаганнями на другому та третьому рівнях національної футбольної системи.

Серед завдань ПФЛ - забезпечення організації матчів у відповідних дивізіонах, контроль за дотриманням норм чесної гри, а також регулювання процесу переходу команд між лігами шляхом підвищення або пониження їхнього статусу.

Українська асоціація футболу, яка раніше мала назву Федерація футболу України, виконує роль головного адміністративного органу, що відповідає за

розвиток і контроль футбольної діяльності в межах держави. Вона координує роботу з УПЛ і ПФЛ, передаючи їм частину повноважень щодо організації офіційних турнірів.

До основних обов'язків Української асоціації футболу належить здійснення контролю за функціонуванням професійних ліг, організація та проведення національного Кубка, а також формування збірних команд країни для участі в міжнародних турнірах. Крім того, УАФ відповідає за розвиток жіночого, аматорського та молодіжного футболу.

Зазвичай за підсумками сезону дві команди, що посіли останні місця в Прем'єр-лізі, переходять до Першої ліги, тоді як два найуспішніші клуби з Першої ліги отримують право виступати у вищому дивізіоні. Усі команди, що беруть участь у змаганнях під егідою УПЛ та ПФЛ, мають можливість змагатися за Кубок України, який організовується УАФ.

Структура професійного спортивного середовища охоплює шість основних груп учасників, які функціонують відносно автономно в межах спортивного бізнесу. З одного боку — це власники клубів, управлінці та тренерський склад, з іншого — самі спортсмени, їхні агенти та представники профільних асоціацій. Повної єдності між цими сторонами не існує, однак їх об'єднує спільна мета — досягнення максимального прибутку в межах спортивної індустрії. Саме з цієї позиції варто аналізувати характер їхніх взаємин.

До елементів інфраструктури професійного футболу також можна зарахувати організації суддів, представників медіа — журналістів, теле- та радіокоментаторів, а також власників спортивних об'єктів і операторів інформаційних платформ. Усі ці учасники відіграють важливу роль у забезпеченні функціонування та розвитку футбольної екосистеми.

Найвищим керівним елементом у структурі професійної ліги виступає Рада управління, до складу якої входять очільники всіх клубів, що беруть участь у змаганнях відповідної ліги. Цей орган відповідає за оперативне адміністрування, формування стратегічного курсу розвитку, ухвалення змін до регламенту гри, перегляд кількісного складу учасників, визначення географічного розташування

клубів, а також встановлення критеріїв для вступу нових команд. Крім того, Рада має повноваження обирати президента або комісіонера ліги, що потребує підтримки не менш ніж двох третин голосів (за аналогією з NFL).

Серед прав Ради управління — накладення санкцій на власників, керівників, акціонерів, гравців та інший персонал, перевірка фінансової документації, аналіз звітності та надання рекомендацій з будь-яких питань, що стосуються функціонування ліги. У випадку втрати працездатності або смерті чинного комісіонера, Рада має право скликати позачергове засідання для обрання нового очільника.

Професійна спортивна ліга очолюється президентом або комісіонером, якого обирають члени Ради управління шляхом голосування, де необхідна кваліфікована більшість. Особа, що займає цю посаду, не повинна мати особистих або опосередкованих фінансових інтересів у сфері професійного спорту. Тривалість каденції та рівень заробітної плати визначаються внутрішніми положеннями ліги.

Президент виконує функції загального керівника, головує на засіданнях Виконавчого комітету, зобов'язаний бути присутнім на всіх засіданнях Ради управління та щорічно звітувати перед її членами. Крім того, президенти ліг мають заступників — віце-президентів, які відповідають за окремі напрямки діяльності.

До складу керівництва Української асоціації футболу входить п'ятеро віце-президентів, кожен з яких відповідає за окремий напрям діяльності. Зокрема, один займається маркетинговими питаннями, інший — адміністративною координацією та оперативним управлінням, третій — юридичними аспектами, четвертий — телемовленням, а п'ятий — питаннями суддівства.

Головним нормативним актом, що визначає правила функціонування ліги, є її статут. У цьому документі закріплено основні цілі та завдання організації, умови вступу нових учасників, порядок надання права клубу представляти певну територію, а також розподіл повноважень між виконавчим комітетом та іншими управлінськими структурами. Статут також містить положення щодо обов'язків президента, фінансового керівника, секретаря та інших посадових осіб.

Документ регламентує графік проведення регулярних турнірів, матчів плей-офф і додаткових змагань, що організуються лігою. Окремий розділ присвячено правилам функціонування ринку праці футболістів: визначається допустима кількість гравців у клубі, базові умови контрактів, вимоги до спортсменів, а також порядок проведення драфту.

Продаж прав на трансляцію матчів по телебаченню та радіо також регулюється статутом. Щодо ринку зайнятості футболістів, то він охоплює п'ять ключових напрямів: складання командного списку, укладення контрактів із гравцями, визначення умов переходу між клубами, набір нових спортсменів, а також правила розподілу гравців між командами, що входять до складу ліги. Ключові управлінські завдання ліги охоплюють низку напрямів, серед яких — розробка регламенту гри, формування графіка проведення матчів, визначення кількості учасників у чемпіонаті та складу команд, прийняття нових клубів до ліги, контроль за географічним розміщенням команд як у межах держави, так і за її кордонами. Також до повноважень ліги належить укладання договорів щодо трансляції матчів на телебаченні та радіо, а ще — встановлення граничного рівня витрат на оплату праці футболістів, який клуби не мають права перевищувати.

6 грудня 2024 року Виконавчий комітет УАФ затвердив документ, що регулює процес ліцензування клубів, які беруть участь у змаганнях Прем'єр-ліги. У цьому регламенті визначено загальні принципи та структуру атестації, яка охоплює вимоги до організації, що видає ліцензії, а також до клубів, які претендують на отримання відповідного статусу.

Система ліцензування включає набір критеріїв, за якими оцінюється відповідність клубу: спортивні показники, соціальна відповідальність, екологічна стабільність, стан інфраструктури, кадрове та адміністративне забезпечення, правова база, фінансова звітність. Крім того, передбачено зовнішній контроль з боку УЄФА та УАФ за дотриманням вимог, а також остаточні положення, що завершують регламент.

У додатках до регламенту наведено ключові етапи процесу ліцензування футбольних клубів, а також описано політику щодо виняткових випадків участі в турнірах Української Прем'єр-ліги. Документ містить положення про особливе

застосування системи атестації для клубів, що беруть участь у змаганнях УПЛ, а також визначає вимоги до аудиторів і процедури їх оцінювання.

Окрему увагу приділено правилам розкриття фінансової інформації, стандартам ведення бухгалтерського обліку при складанні звітності, а також додатковим даним, які мають бути включені до річного фінансового звіту. Серед них — відомості про матеріальні ресурси клубу, нематеріальні активи, доходи та майно, що перебувають у заставі, інвестиційні вкладення, банківські кредити та овердрафти, резерви, операції з пов'язаними особами, умовні фінансові зобов'язання. Також у додатках наведено деталізовану інформацію про витрати, пов'язані з розвитком жіночого та дитячо-юнацького футболу, таблиці з даними про гравців, визначення терміну «прострочена кредиторська заборгованість», перелік трансферів, список працівників клубу, а також таблиці, що відображають заборгованість перед соціальними фондами, податковими органами, УЄФА та ліцензіаром. Завершують перелік процедури оцінювання та дані про стан власного капіталу клубу.

В таблиці наведемо структуру управління футболом в Україні (таблиця 2):

Таблиця 2

Структура управління футболом в Україні

Рівень	Організація	Основні функції
1	УАФ	Загальне регулювання, ліцензування, міжнародна співпраця
2	УПЛ	Організація чемпіонату серед клубів вищого дивізіону
3	ПФЛ	Проведення змагань у Першій та Другій лігах
4	Клуби	Фінансова та спортивна автономія, звітність перед лігами

Організаційна структура футболу в Україні має прямий вплив на якість та глибину аудиту, особливо в контексті прозорості, фінансової відповідальності та

відповідності міжнародним стандартам. В Україні футбол керується кількома органами: УАФ, УПЛ, ПФЛ, а також клубами, що мають власні бюджети та управлінські моделі. Така багаторівнева система створює ризики дублювання функцій, неузгодженості звітності та складності в централізованому аудиті. УАФ делегує частину функцій лігам, які самостійно організують змагання та ведуть фінансову діяльність. Це означає, що аудит має охоплювати не лише центральну асоціацію, а й кожен лігу окремо, що потребує додаткових ресурсів та методологій. УАФ як член УЄФА зобов'язана дотримуватись Стандарту якості ліцензування клубів, що передбачає щорічний аудит незалежними сертифікаційними органами. Це стимулює впровадження прозорих процедур, але водночас вимагає високого рівня організаційної дисципліни. У 2024 році аудит діяльності УАФ за період 2015–2023 років виявив відтік активів понад 1,3 млрд. грн., що стало наслідком слабкої фінансової координації та недостатнього контролю за витратами. Нове керівництво, зокрема Андрій Шевченко, ініціювало глибоку перевірку, щоб усунути недовіру до асоціації та покращити управлінську прозорість.

2.2. Особливості бухгалтерського обліку у футбольному клубі та їх вплив на аудит

Бухгалтерський облік у футбольному клубі – це система, яка включає збір, обробку та узагальнення інформації про його фінансово-господарську діяльність, щоб забезпечити управління та прийняття рішень. Ключові аспекти включають облік доходів (від трансферів, спонсорства, матчів), витрат (зарплата гравців, утримання стадіону), управління активами та зобов'язаннями (трансферні права, борги), а також формування фінансової звітності.

Ефективний бухгалтерський облік є життєво важливим для футбольного клубу, оскільки він надає необхідну інформацію для прийняття стратегічних рішень, контролю за витратами та забезпечення фінансової стабільності. Він допомагає управляти складними процесами, такими як трансфери гравців,

спонсорські контракти та управління активами, забезпечуючи прозорість і відповідність вимогам законодавства.

Таблицею покажемо основні складові бухгалтерського обліку футбольного клубу :

Таблиця 3

Складові бухгалтерського обліку футбольного клубу

Категорія	Складові
Облік доходів	<ul style="list-style-type: none">- Продаж квитків, трансляційних прав, атрибутики- Рекламні та спонсорські надходження- Прибуток від трансферів гравців (реалізація прав)
Облік витрат	<ul style="list-style-type: none">- Зарплата гравців і персоналу, бонуси- Витрати на інфраструктуру (стадіон, бази)- Витрати на гравців (зарплата, податки, внески)- Операційні витрати (транспорт, логістика, маркетинг)
Облік активів та зобов'язань	<ul style="list-style-type: none">- Нематеріальні активи: права на гравців (за вартістю придбання, з амортизацією)- Матеріальні активи: стадіони, тренувальні бази- Зобов'язання: кредити, борги перед гравцями та контрагентами
Фінансова звітність	<ul style="list-style-type: none">- Баланс: показує активи, пасиви, капітал на певну дату- Звіт про фінансові результати: доходи, витрати, прибуток/збиток- Звіт про рух коштів: надходження та виплати

Надходження, отримані за права на трансляцію, охоплюють фінансові ресурси, що виникають у результаті продажу медіа прав телевізійним компаніям, радіоорганізаціям, цифровим платформам та іншим засобам масової інформації. Це стосується показу національних турнірів (зокрема чемпіонатів і кубкових змагань), матчів під егідою УЄФА, а також товариських ігор та турів.

Комерційні доходи включають прибутки від реалізації продукції з символікою клубу, продажу їжі, напоїв, організації заходів — таких як конференції, лотереї та інші активності, які не належать до інших фінансових категорій.

До інших операційних надходжень належать усі грошові потоки, що не були класифіковані в попередніх розділах, зокрема: державні субсидії, орендна виручка, дивіденди, а також прибутки, отримані від діяльності, яка не має прямого зв'язку з футболом.

Фінансовий результат від припинення реєстрації гравця залежить від того, чи враховує клуб відповідні надходження у складі релевантного доходу. Це впливає на вибір методу обліку футболістів та застосування відповідних норм. Прибуток, отриманий від вибуття основних засобів (наприклад, стадіонів або тренувальних споруд), не враховується при розрахунку беззбитковості, за винятком двох ситуацій:

- Якщо актив, що вибуває, не є стадіоном або тренувальною базою і не планується його заміна, то прибуток може бути включений у звіт про результати, але лише в межах різниці між сумою реалізації та первісною вартістю активу, який був визнаний у фінансовій документації.
- Якщо клуб демонструє заміну проданого об'єкта, то прибуток від вибуття може бути врахований у звіті про фінансові результати, але не більше ніж: різниця між сумою реалізації та повною вартістю нового активу, що визнається або буде визнаний у звітності; або різниця між сумою реалізації та поточною вартістю орендних платежів за період не менше 50 років, якщо актив використовується на умовах оренди.

Фінансовий дохід - це надходження у вигляді відсотків, отриманих від розміщення грошових коштів на депозитних рахунках, інвестицій у фінансові інструменти або інших форм розміщення капіталу, що генерують прибуток у вигляді процентних платежів.

Важливими принципами та особливостями обліку є його безперервність (облік ведеться безперервно з моменту створення до ліквідації клубу), застосування методу подвійного запису (кожна операція відображається за дебетом одного рахунку і кредитом іншого), використання методів

бухгалтерського обліку(документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція та система рахунків) та його відмінність від податкових розрахунків. Бухгалтерський облік фокусується на достовірному відображенні фінансового стану, тоді як податковий – на дотриманні податкового законодавства.

Ефективний бухгалтерський облік є життєво важливим для футбольного клубу, оскільки він надає необхідну інформацію для прийняття стратегічних рішень, контролю за витратами та забезпечення фінансової стабільності. Він допомагає управляти складними процесами, такими як трансфери гравців, спонсорські контракти та управління активами, забезпечуючи прозорість і відповідність вимогам законодавства.

Бухгалтерський облік у футбольному клубі має певні особливості, які відрізняють його від звичайних комерційних підприємств, зокрема облік прав на гравців як нематеріальних активів та урахування високої залежності фінансових результатів від спортивних досягнень. Особливості обліку бухгалтерського обліку у футбольних клубах визначається специфікою діяльності (таблиця 4).

Таблиця 4

Особливості обліку бухгалтерського обліку у футбольних клубах

Категорія	Особливості
Нематеріальні активи	Права на гравців: Трансферні витрати на придбання гравців капіталізуються та амортизуються протягом терміну контракту.
Витрати на гравців	Витрати на утримання гравців: До них належать зарплати, бонуси, медичні витрати та інші винагороди, які є одними з найбільших операційних витрат клубу.
Доходи	Диверсифіковані джерела: Включають доходи від матчів (квитки), телевізійних прав, комерційної діяльності (спонсорство, мерчандайзинг) та трансферів гравців.

Фінансова звітність	Залежність від спортивних результатів: Фінансові показники клубу сильно залежать від успішності виступів у лігах та турнірах, що впливає на доходи від трансляцій та призові.
Регулювання	Вимоги УЄФА: Клуби, що беруть участь у європейських турнірах, повинні відповідати правилам фінансового фейр-плей, що вимагає балансування витрат і доходів.
Бюджетування та планування	Важливість фінансової стабільності: Клуби розробляють бюджети, щоб збалансувати витрати на гравців та інші операційні витрати, водночас інвестуючи в команду для досягнення спортивного успіху.
Оцінка активів	Можливе знецінення: Вартість прав на гравців може знецінюватися на дату балансу, що вимагає додаткових облікових процедур.

Загальні принципами обліку у футбольних клубах є дотримання міжнародних стандартів. Професійні футбольні клуби, як і інші комерційні компанії, дотримуються Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які встановлюють основні правила підготовки та подання фінансової звітності.

Належний бухгалтерський облік забезпечує прозорість для зацікавлених сторін, включаючи інвесторів, спонсорів та вболівальників. Клуби можуть використовувати внутрішню звітність (управлінський облік) для моніторингу ключових показників, таких як продаж квитків, відвідуваність матчів та комерційні надходження.

2.3 . Фінансова звітність футбольних клубів як об'єкт аудиту

Фінансова звітність футбольного клубу, незалежно від його організаційно-правового статусу, повинна формуватися відповідно до норм бухгалтерського

обліку, визначених українським законодавством для юридичних осіб. Це можуть бути як Національні стандарти обліку, так і Міжнародні правила фінансової звітності.

Підготовка фінансової звітності має базуватися на припущенні, що діяльність клубу, буде продовжуватися у майбутньому без перерв. Вважається, що такий клуб не має наміру або потреби припиняти свою господарську діяльність, ліквідуватися чи шукати правовий захист від кредиторів згідно з чинними нормами України.

Методика складання фінансової звітності повинна включати ключові принципи, серед яких:

- а) достовірне відображення інформації;
- б) сталість у застосуванні облікових підходів;
- в) використання методу нарахування;
- г) окреме представлення кожної важливої статті;
- д) недопустимість заліку між активами і зобов'язаннями, а також між доходами і витратами.

Незалежно від форми власності, організаційно-правової форми, річна фінансова звітність, включаючи порівняльні суми за попередній період, футбольного клубу повинна бути підготовлена відповідно до МСА або НП(С)О та щонайменше містити:

- а) бухгалтерський баланс (звіт про фінансовий стан);
- б) звіт про фінансові результати (звіт про прибутки та збитки);
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про власний капітал;
- д) примітки зі стислим описом важливих аспектів облікової політики та інші пояснювальні записки;
- е) огляд фінансового стану клубу, підготовлений та підписаний керівництвом клубу (директорський звіт) [2].

Бухгалтерський баланс (звіт про фінансовий стан) — це основна форма фінансової звітності, яка відображає активи, зобов'язання та власний капітал підприємства на певну дату. Це звіт, який показує, що має підприємство (активи),

що воно винне (зобов'язання) та яка частина належить власникам (власний капітал) на конкретну дату. Він є частиною обов'язкової фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1 або МСФЗ. Баланс як форма звітності потрібен для того, щоби оцінити фінансову стійкість підприємства, приймати стратегічні рішення, показати кредиторам і інвесторам фінансовий стан, виконати вимоги законодавства.

Звіт про фінансові результати (форма №2) — це ключовий документ фінансової звітності, який показує прибутки, збитки та фінансову ефективність підприємства за певний період. Це форма фінансової звітності, яка відображає доходи, витрати, фінансовий результат (прибуток або збиток) підприємства за звітний період. Звіт поділяється на кілька основних блоків:

1. Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
2. Собівартість реалізованої продукції
3. Валовий прибуток (або збиток)
4. Інші операційні доходи та витрати
5. Фінансові результати від операційної діяльності
6. Доходи/витрати від інвестиційної та фінансової діяльності
7. Податок на прибуток
8. Чистий прибуток (або збиток)

Цей звіт потрібен для того, щоби оцінити прибутковість підприємства, приймати управлінські рішення на основі фінансових результатів, показати інвесторам і контролюючим органам, наскільки ефективно працює бізнес, розрахувати податок на прибуток.

Звіт про рух грошових коштів — це фінансовий документ, який показує надходження та витрати грошових коштів підприємства за певний період, розділені за видами діяльності: операційною, інвестиційною та фінансовою. Звіт поділяється на три основні блоки:

1. Операційна діяльність
 1. Надходження від реалізації продукції
 2. Витрати на оплату постачальникам, працівникам, податки
2. Інвестиційна діяльність

1. Купівля/продаж основних засобів
2. Надання/отримання позик
3. Фінансова діяльність
 1. Надходження від кредитів, емісії акцій
 2. Погашення кредитів, виплата дивідендів

Підсумок: Залишок грошових коштів на кінець періоду = залишок на початок + чистий рух коштів.

Цей Звіт має два методи складання.

1. Прямий метод — показує реальні грошові надходження та витрати.
2. Непрямий метод — починається з чистого прибутку, коригується на некасові операції та зміни в оборотних активах/зобов'язаннях.

Цей звіт потрібен для аналізу ліквідності та платоспроможності, оцінки ефективності управління грошовими потоками, прийняття фінансових рішень щодо інвестицій, кредитування, дивідендів, вимог податкових органів та інвесторів.

Звіт про власний капітал (форма №4) - це фінансова звітність, яка показує зміни у власному капіталі підприємства протягом звітного періоду. Він доповнює баланс і пояснює, як змінювалися складові капіталу. Це четверта форма фінансової звітності, яка розкриває зміни у статутному капіталі, результати переоцінки, нерозподілений прибуток або збиток, внески та вилучення власників. Він складається згідно з НП(С)БО 1 або МСФЗ, залежно від типу підприємства. Звіт містить такі основні розділи (таблиця 5):

Таблиця 5

Структура Звіту про власний капітал

Компонент капіталу	Що показує
Статутний капітал	Зміни в зареєстрованому капіталі

Додатковий капітал	Внески понад номінал, емісійний дохід
Резервний капітал	Відрахування з прибутку на резерви
Нерозподілений прибуток	Чистий прибуток, дивіденди, покриття збитків
Інші компоненти капіталу	Переоцінка, курсові різниці тощо

Звіт показує рух кожного елемента: залишок на початок, зміни протягом періоду, залишок на кінець. Він призначений для того, щоби пояснити зміни у власному капіталі, які не видно в балансі, показати джерела формування прибутку та його розподіл, забезпечити прозорість для інвесторів та контролюючих органів.

Примітки до фінансової звітності — це письмові пояснення, які розкривають важливі аспекти облікової політики підприємства, деталізують статті звітності та надають додаткову інформацію, необхідну для розуміння фінансового стану. Вони складаються з таких основних розділів:

1. Облікова політика підприємства

- Методи оцінки активів і зобов'язань
- Критерії визнання доходів і витрат
- Методи амортизації
- Порядок формування резервів
- Вибір бази для переоцінки

2. Зміни в обліковій політиці

- Причини змін
- Вплив на фінансову звітність

3. Пояснення до статей фінансової звітності

- Деталізація показників балансу, звіту про фінансові результати, рух грошових коштів
- Розкриття суттєвих сум, які не видно у формах №1–4

4. Події після дати балансу

→ Наприклад, зміни в структурі власності, судові рішення, стихійні лиха

5. Інша додаткова інформація

→ Оцінка ризиків

→ Контракти, зобов'язання, гарантії

Примітки до фінансової звітності забезпечують прозорість та достовірність фінансової звітності, допомагають користувачам звітності (інвесторам, аудиторам, контролюючим органам) краще зрозуміти фінансовий стан підприємства, є обов'язковими для підприємств, які складають повну фінансову звітність.

Огляд фінансового стану футбольного клубу (директорський звіт) — це офіційний документ, який узагальнює результати діяльності клубу за рік, включаючи фінансові показники, спортивні досягнення, інвестиції, соціальні ініціативи та плани на майбутнє. Його готує та підписує керівництво клубу, зазвичай генеральний директор. Регламентом типова структура такого документа:

1. Загальний огляд року

→ Основні події, досягнення, виклики

→ Ключові зміни в управлінні або структурі клубу

2. Фінансові результати

→ Доходи: квитки, трансфери, спонсорство, телеправа

→ Витрати: зарплати, інфраструктура, маркетинг

→ Чистий прибуток або збиток

→ Порівняння з попереднім роком

3. Інвестиції та розвиток

→ Будівництво або модернізація стадіону, бази

→ Вкладення в академію, молодіжні програми

4. Спортивні результати

→ Місце в чемпіонаті, участь у єврокубках

→ Індивідуальні досягнення гравців

5. Соціальна та благодійна діяльність

- Проекти з громадами
- Освітні та інклюзивні ініціативи

6. Плани на майбутнє

- Стратегічні цілі
- Очікувані трансфери, партнерства

Це звіт потрібен для того, щоби висвітлити прозорість діяльності перед акціонерами, уболівальниками, спонсорами, провести оцінку ефективності управління клубом, підготовку до аудиту та ліцензування, а також він є підґрунтям для стратегічного планування.

Не пізніше 15 квітня року, що передує старту нового ліцензійного циклу, кожен футбольний клуб зобов'язаний оприлюднити на своєму офіційному вебресурсі фінансову інформацію у відкритому доступі. Ці дані мають містити:

- а) сумарну величину коштів, які були сплачені агентам або перераховані на їхню користь протягом останнього звітного року;
- б) фінансову звітність за відповідний період, що пройшла перевірку незалежного аудитора, а також висновок, складений за результатами цієї перевірки. У межах звіту обов'язково мають бути представлені щонайменше такі документи:

- I. баланс підприємства;
- II. звітність про прибутки та збитки;
- III. інформація про рух грошових коштів.

Окрім цього, футбольний клуб повинен передати до відповідного адміністративного органу, який здійснює атестацію команд у структурі ЦЛ УАФ, активне посилання на вебсторінку свого офіційного сайту, де оприлюднено необхідну інформацію.

У щорічній фінансовій звітності, що складається станом на 31 грудня року, який передує терміну подання ліцензійного реєстру до УЄФА, команда повинна відобразити показник власного капіталу, який:

- а) є додатним за значенням; або
- б) зріс щонайменше на десять відсотків порівняно з відповідною датою попереднього звітного періоду.

Термін «власний капітал» трактується як різниця між загальною вартістю активів організації та сумою її фінансових зобов'язань, відповідно до даних, наведених у річному звіті. Якщо активи перевищують обсяг боргів, клуб має позитивне сальдо капіталу. У протилежному випадку, коли сукупні зобов'язання більші за наявні ресурси, претендент на ліцензію демонструє від'ємне значення капіталу, що свідчить про фінансову залежність або стан чистої заборгованості.

Футбольна команда має підтвердити, що на дату 31 березня року, який передуює проведенню аудиту, у неї відсутні прострочені фінансові зобов'язання перед іншими клубами, що виникли внаслідок трансферних операцій і повинні бути сплачені до 28 лютого перед початком сезону, на який видається ліцензія. Заборгованість перед іншими футбольними організаціями охоплює суми, які необхідно перерахувати у таких випадках:

1. при переході професійних гравців (відповідно до положень Регламенту ФІФА щодо статусу та переходів), включаючи платежі, що залежать від виконання певних умов;
2. під час першої реєстрації гравця як професіонала, з урахуванням можливих умовних виплат;
3. у зв'язку з компенсацією за навчання футболіста та солідарними внесками, визначеними згідно з Регламентом ФІФА;
4. при виникненні спільної або окремої відповідальності, встановленої компетентним органом у випадку дострокового припинення контракту з гравцем.

Футбольний клуб зобов'язаний надати аудитору підтвердження, що на 31 березня року, який передуює початку сезону, у нього не існувало прострочених фінансових зобов'язань перед працівниками, що виникли з договірних або юридичних підстав і мали бути виконані до 28 лютого перед ліцензованим сезоном.

Заборгованість перед працівниками охоплює всі види компенсацій, які клуб повинен виплатити згідно з контрактами чи чинним законодавством. До

таких виплат належать: заробітна плата, преміальні, винагороди за використання іміджу, а також інші форми мотиваційних виплат, передбачені Регламентом УЄФА щодо ліцензування та фінансової стабільності клубів.

Поняття «працівники» охоплює такі категорії осіб:

а) усіх гравців, які мають статус професіоналів згідно з нормами, викладеними в Регламенті ФІФА щодо статусу та переходів футболістів;
б) співробітників адміністративного, технічного, медичного напрямів, а також представників служби охорони.

в) осіб, що надають послуги відповідно до чинного законодавства України.

У випадку, коли будь-хто з перелічених осіб працює, уклав договір, виконує функції консультанта або надає послуги для організації, яка належить до управлінської або власницької структури групи чи звітного периметру, але не є безпосередньо заявником на отримання ліцензії, то фінансові зобов'язання перед такою особою також підпадають під визначення працівник.

Фінансові борги перед особами, які більше не працюють або не співпрацюють із заявником на ліцензію чи з організацією, що входить до відповідної структури, все одно регулюються цим критерієм. Такі зобов'язання мають бути виконані у строки, встановлені законодавством, незалежно від того, як вони відображені у фінансовій документації.

Клуб, що бере участь у футбольних змаганнях, зобов'язаний надати аудитору підтвердження, що станом на 31 березня року, який передує сезону, для якого оформлюється ліцензія, у нього відсутні прострочені фінансові зобов'язання перед державними соціальними фондами або податковими органами. Такі зобов'язання виникають у зв'язку з укладеними договорами або іншими юридичними підставами щодо всіх працевлаштованих осіб, і мали бути виконані до 28 лютого, що передує відповідному сезону.

Під кредиторською заборгованістю розуміються кошти, які необхідно перерахувати до соціальних фондів чи органів фіскальної служби згідно з договірними або законодавчими вимогами щодо працівників. До таких платежів належать, зокрема: прибутковий податок, внески до пенсійної системи, страхові

відрахування на випадок втрати працездатності, а також інші обов'язкові нарахування, передбачені чинними нормами.

Форма, що відображає заборгованість перед податковими органами та соціальними фондами станом на 28 лютого року, який передує сезону ліцензування, має містити такі дані:

- а) загальний обсяг фінансових зобов'язань перед державними фондами соціального страхування та податковою службою;
- б) суму боргу, що вважається простроченою, а також її залишок на 31 березня, якщо він був перенесений із попередньої дати;
- в) повну суму зобов'язань, сплату яких було відкладено;
- г) обсяг заборгованості, щодо якого триває процедура оскарження;
- д) суму, стосовно якої очікується офіційне рішення відповідного державного органу.

Щодо кожної суми, яка є простроченою, відстроченою, оскарженою або очікує рішення відповідного органу станом на 28 лютого, необхідно надати пояснення та мінімальний набір інформації:

- а) назву організації-кредитора;
- б) розмір простроченої заборгованості, включаючи кінцеві терміни її погашення для кожного окремого зобов'язання, а також, якщо такі є, суми, сплачені у період між 28 лютого і 31 березня з зазначенням дат платежів, і залишок боргу на 31 березня, якщо він залишився з попередньої дати;
- в) суми, сплату яких було перенесено, із зазначенням початкової та оновленої дати виконання кожного зобов'язання, а також моменту укладення письмової домовленості між сторонами;
- г) обсяг заборгованості, щодо якої очікується рішення компетентного органу, разом із коротким описом звернення клубу, що претендує на ліцензію;
- д) суми, які є предметом спору, з посиланням на відповідну справу та стислим викладом позицій усіх сторін, що беруть участь.

Футбольна організація повинна перевірити узгодженість інформації про свої фінансові зобов'язання, наведеної у таблиці щодо боргів перед соціальними фондами та податковими структурами, з даними бухгалтерського обліку.

Фінансові прогнози повинні охоплювати часовий інтервал, що стартує одразу після дати складання річної звітності, і тривати протягом усього періоду, на який видається ліцензія, тобто охоплювати 18 місяців.

До складу прогнозової інформації входять:

а) попередній варіант балансу з даними для порівняння за минулий звітний рік, а також за проміжний період, якщо це потрібно;

б) проєкт звіту щодо фінансових результатів із відповідними показниками за попередній рік і, за потреби, за проміжний період;

в) проєкт звіту про рух коштів із порівнянням до попереднього звітного періоду, а також проміжного, якщо це передбачено;

г) пояснення, що містять короткий виклад основних припущень, на яких базується прогноз, із посиланням на минулі фінансові дані та іншу релевантну інформацію, а також стислий огляд основних ризиків, здатних негативно вплинути на очікувані фінансові показники.

Фінансові прогнози мають формуватися з розбивкою по кварталах. Їх слід готувати за тими ж принципами, що й річну звітність, яка була перевірена аудиторами, із застосуванням аналогічної облікової політики. Винятком є випадки, коли політика змінилася після завершення останнього звітного року — тоді такі зміни слід детально пояснити, оскільки вони будуть враховані у наступній річній звітності.

Прогнозна звітність повинна відповідати мінімальним стандартам розкриття, а також базуватися на принципах бухгалтерського обліку. Якщо певні додаткові статті або пояснення допомагають краще зрозуміти зміст або забезпечують точність, їх необхідно включити.

Фінансові прогнози та припущення, що лежать в їх основі, мають бути схвалені керівництвом клубу, який претендує на отримання ліцензії. Це підтверджується декларацією, в якій заявник зазначає, що надана інформація є достовірною, повною та складена відповідно до вимог Регламенту.

РОЗДІЛ 3. ОКРЕМІ ПИТАННЯ АУДИТУ ФУТБОЛЬНИХ КЛУБІВ

3.1. Організація та методика аудиту фінансової звітності

Відповідно до положень НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», складання фінансової звітності має здійснюватися з урахуванням її основних якісних ознак:

1. Зрозумілість передбачає, що дані, подані у звітності, мають бути доступними для сприйняття та однозначного трактування користувачами,

які володіють належним рівнем знань і зацікавлені в аналізі цієї інформації.

2. Доречність полягає в тому, що звітність повинна містити лише ту інформацію, яка є значущою для прийняття рішень, дозволяє своєчасно оцінити події минулого, теперішнього та майбутнього, а також підтвердити або уточнити попередні висновки.
3. Достовірність означає, що звітні дані мають бути точними, без суттєвих помилок чи викривлень, які можуть вплинути на рішення користувачів.
4. Зіставність забезпечує можливість порівнювати фінансові показники між різними періодами та підприємствами, що сприяє глибшому аналізу та обґрунтованим висновкам [43].

Надійність інформації, що фіксується в системі бухгалтерського обліку, є ключовим чинником достовірності фінансових даних щодо ресурсного стану підприємства та результатів його функціонування.

Досить часто українські дослідники вказують на інвентаризацію як головний інструмент перевірки точності обліку активів і зобов'язань. У ринкових умовах вона має не лише уточнювати характеристики відповідних компонентів звітності, а й деталізувати їх відповідно до якісних критеріїв оцінювання.

Ці принципи охоплюють усі складові бухгалтерського обліку: грошові ресурси, розрахункові суми та матеріальні цінності — як довгострокові, так і короткострокові.

У наукових джерелах України аудит фінансової звітності в контексті організації зазвичай розглядається як послідовність етапів: підготовка, аналіз, оцінка, перевірка достовірності та складання звіту. Для кращого розуміння кожного з цих етапів запропоновано перелік основних процедур, які виконуються під час аудиторської перевірки фінансової звітності.

Головна мета аудиту — надати аудитору підстави для формування професійного судження щодо того, чи відповідає звітність встановленим нормам і чи відображає вона реальний фінансовий стан підприємства. Це забезпечує

незалежну перевірку відповідності звітної інформації чинним нормативним вимогам.

У таблиці наведемо нормативну базу, що регулює аудит діяльності футбольних клубів як суб'єктів господарювання в Україні, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та скласти фінансову звітність.

Таблиця 6

Сфера регулювання нормативної бази України в контексті аудиту
футбольних клубів

№	Нормативний акт	Сфера регулювання в контексті аудиту футбольних клубів
1	Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”	Визначає правові засади аудиту (обов'язковість для певних клубів, наприклад, великих підприємств або емітентів цінних паперів), вимоги до аудиторів та аудиторських фірм (кваліфікація, незалежність, якість послуг), а також порядок проведення аудиту.
2	Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”	Встановлює загальні вимоги до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності футбольними клубами (як юридичними особами). Аудитор перевіряє відповідність цієї звітності вимогам даного Закону.
3	Міжнародні стандарти аудиту (МСА)	Є основним керівництвом для аудитора. Визначають методологію, процедури, звітність та професійне судження аудитора при перевірці фінансової звітності клубу. Забезпечують якість та міжнародне визнання аудиту.
4	Кодекс етики міжнародної федерації бухгалтерів (Кодекс етики МФБ)	Встановлює етичні принципи (незалежність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність) для аудиторів, які перевіряють фінансову звітність клубу. Це критично важливо для довіри до аудиторського висновку.

5	НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	Регулює склад, форму та загальні принципи підготовки фінансової звітності клубу (якщо він звітує за П(С)БО), яку перевіряє аудитор. Встановлює якісні характеристики інформації (доречність, достовірність).
6	НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність”	Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності, якщо клуб має дочірні підприємства або контролює інші суб'єкти (наприклад, футбольні академії, пов'язані компанії). Аудитор перевіряє правильність її складання.
7	П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”	Встановлює порядок відображення в обліку та звітності виправлення помилок попередніх років та змін в облікових оцінках та політиці. Аудитор перевіряє дотримання цих правил клубом.
8	П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”	Визначає спрощену форму та склад фінансової звітності для клубів, які відповідають критеріям малого або мікропідприємництва. Аудитор застосовує цю норму для оцінки звітності таких клубів.
9	П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”	Визначає вимоги до розкриття інформації про доходи, витрати, активи та зобов'язання за сегментами (наприклад, футбольна діяльність, комерційна діяльність, продаж квитків/прав). Аудитор перевіряє повноту розкриття цієї інформації.

Усі ці акти створюють комплексну регуляторну базу: Закони (1,2) визначають обов'язковість аудиту та загальні правила обліку, МСА та Кодекс етики (3, 4) встановлюють як проводити аудит і етичні вимоги до аудитора, П(С)БО (5-9) регулюють складання самої фінансової звітності клубу, яка є об'єктом аудиторської перевірки.

Обов'язковість проведення аудиту для футбольних клубів в Україні визначається їхнім статусом як суб'єктів господарювання та, головним чином,

їхньою належністю до категорії великих або середніх підприємств, або статусом емітентів цінних паперів.

Обов'язковий аудит фінансової звітності футбольний клуб повинен пройти, якщо він підпадає під критерії, визначені Законом про аудит (стаття 10 та інші положення).

Клуби зобов'язані пройти аудит, якщо вони є:

1. Великими або середніми підприємствами.
 - Згідно зі статтею 2 Закону про бухоблік, підприємства поділяються на мікро-, малі, середні та великі. Більшість професійних футбольних клубів, особливо вищої ліги, зазвичай відповідають критеріям середніх або великих підприємств за показниками активів, чистого доходу та кількості працівників.
2. Суб'єктами суспільного інтересу.
 - Це найбільш поширений критерій для великих клубів. До суб'єктів суспільного інтересу належать публічні акціонерні товариства та великі підприємства. Якщо футбольний клуб є ПАТ або відповідає критеріям великого підприємства, аудит є обов'язковим.
3. Інші специфічні випадки, що вимагають оприлюднення.
 - Клуби, які зобов'язані оприлюднювати свою річну фінансову звітність, повинні робити це разом з аудиторським звітом. До таких належать великі та середні підприємства, а також підприємства, які здійснюють діяльність, пов'язану з природними монополіями, або ті, що випустили цінні папери (таблиця 7) .

Таблиця 7

Положення аудиту

Вимога	Положення
Оприлюднення	Середні підприємства (а також великі) зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським звітом не пізніше 1 червня року, що настає за звітним періодом.

Консолідована звітність	Якщо клуб має дочірні підприємства і складає консолідовану фінансову звітність (НП(С)БО 2), ця консолідована звітність також підлягає обов'язковому аудиту та оприлюдненню.
--------------------------------	---

Окрім національного законодавства, професійні футбольні клуби, які беруть участь у європейських змаганнях (наприклад, Ліга чемпіонів, Ліга Європи), також повинні дотримуватися вимог УЄФА щодо фінансового фейр-плей (Financial Fair Play, FFP).

1. Вимоги УЄФА: Клуби, що беруть участь у змаганнях УЄФА, зобов'язані подавати свою фінансову звітність, аудовану незалежним аудитором, що відповідає стандартам, визначеним УЄФА.
2. Мета: Аудит допомагає УЄФА переконатися, що клуб веде свою діяльність без значних збитків та є фінансово стабільним.

Таким чином, більшість професійних футбольних клубів в Україні, особливо ті, що виступають у вищих лігах, підлягають обов'язковому аудиту як мінімум за критерієм середнього або великого підприємства, а також через вимоги міжнародних футбольних організацій.

На практиці, аудит фінансової звітності охоплює такі складові:

1. нормативні документи, що регламентують процес перевірки;
2. сферу, в межах якої здійснюється контроль;
3. методичні підходи до аналізу окремих ділянок обліку та операцій, що підлягають аудиторському дослідженню.

Основні джерела інформації для проведення аудиту футбольного клубу це:

1. первинна документація;
2. реєстри бухгалтерського обліку;
3. звітні форми, що відображають фінансові показники.

Вважається, що основні функції аудиту фінансової звітності це:

1. Аналіз організації бухгалтерського обліку та ефективності внутрішнього контролю на підприємстві, яке є об'єктом перевірки.

2. Оцінювання рівня збереження активів, особливостей їх використання, а також стану зобов'язань.
3. Перевірка точності фінансових показників і їх відповідності даним, зафіксованим у Головній книзі.
4. Контроль за правильністю ведення обліку, що безпосередньо впливає на достовірність фінансової інформації.
5. Встановлення узгодженості між різними формами звітності, що подаються підприємством.
6. Вивчення облікової політики компанії та аналіз змін, які відбулися протягом звітного періоду, з урахуванням їх впливу на фінансові результати.
7. Оцінка правильності об'єднання звітності в межах консолідованих фінансових документів.
8. Виявлення неточностей у звітності попередніх періодів і перевірка правильності їх виправлення.

Дослідження показали, що основні способи та прийоми, які застосовуються під час аудиту фінансової звітності це:

1. Проведення огляду матеріальних об'єктів.
2. Аналіз документації, що підтверджує господарські операції.
3. Отримання підтверджень від третіх сторін або відповідальних осіб.
4. Спостереження за процесами, які мають значення для перевірки.
5. Збір інформації шляхом опитування працівників.
6. Використання методів аналітичного характеру для оцінки даних.
7. Систематизація результатів перевірки та формування висновків.

Під час підготовчого етапу аудиту слід визначити загальний підхід до перевірки фінансової звітності та облікових процесів, а також встановити терміни й обсяг майбутніх процедур. Хоча структура та зміст плану можуть змінюватися залежно від цілей перевірки, типу об'єкта, сфери його функціонування, масштабів діяльності та складності аудиторських дій, при його розробці важливо враховувати такі чинники:

- специфіку господарської діяльності підприємства;

- напрям професійної спеціалізації аудитора;
- участь співробітників у виконанні аудиторських завдань.

На стадії ознайомлення аудитор проводить первинний аналіз, оцінюючи стан бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства, що перевіряється. У межах цього етапу здійснюється збір інформації шляхом опитування, аналізу звітних даних і вивчення облікових записів.

У процесі аудиторської діяльності доцільно застосовувати різноманітні дослідницькі прийоми, серед яких: поєднання аналізу з синтезом, використання індуктивного та дедуктивного підходів, застосування аналогій і побудова моделей, абстрагування разом із конкретизацією, а також системний підхід і метод функціонально-вартісного аналізу.

Одним із ключових етапів у перевірці фінансової звітності є стадія оцінювання, під час якої аудитор має зібрати максимально повну інформацію про об'єкт дослідження. Це необхідно для подальшого аналізу та формування професійного судження, що стане основою висновку щодо достовірності фінансових показників підприємства.

Отримання потрібних даних для оцінки здійснюється через такі аудиторські дії, як перевірка документів, спостереження за процесами, інспектування, направлення запитів, отримання підтверджень, а також проведення аналітичних процедур.

Якщо під час перевірки аудитором буде виявлено ознаки можливого спотворення фінансової звітності або виявлено помилки, необхідно оцінити їхній ймовірний вплив на звітні показники та провести додаткові контрольні заходи.

Серед основних типів фінансової звітності виділяють бухгалтерський баланс і звіт, що відображає фінансові результати. Інші звітні документи виконують роль деталізації або доповнення до зазначених основних форм.

Водночас головне інформаційне навантаження щодо оцінки фінансового стану підприємства зосереджене саме в балансі, адже будь-який звітний документ може бути трансформований у структуру бухгалтерського балансу.

Стадія перевірки достовірності фінансової звітності базується на підтвердженні попередньої оцінки щодо правильного відображення даних у

бухгалтерських рахунках та звітних формах. Це стосується інформації про активи, боргові зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства.

Коли аудитор формує професійне судження про точність звітності, він має бути переконаним, що у звітних документах відсутні суттєві помилки або викривлення.

Водночас слід пам'ятати, що використання вибіркового підходу в аудиті створює ризик пропущення навіть значущих неточностей, які можуть залишитися непоміченими.

Серед ситуацій, що можуть сприяти зростанню ризику шахрайства або викривлення облікової інформації, варто виділити такі: здійснення незвичних для підприємства господарських операцій, особливо якщо вони мають місце наприкінці звітного періоду; використання складних схем або нестандартних методик ведення бухгалтерського обліку; наявність транзакцій із пов'язаними особами; фіксація невідповідних або сумнівних записів у системі обліку; купівля чи реалізація матеріальних ресурсів за цінами, що суттєво не відповідають ринковим умовам.

3.2. Особливості аудиту придбання\продажу футболістів та їх оренди

Під час аудиту футбольних клубів аудитор повинен скласти та засвідчити заступні аудиторські звіти (висновки) : Звіт незалежного аудитора щодо річної фінансової звітності, Звіт щодо перевірки прогнозової фінансової інформації згідно МСЗНВ 3400, Звіт про узгоджені результати щодо кредиторської заборгованості іншим клубами за результатами зобов'язань з трансферів, що підлягають сплаті до 28 лютого 2025р., Звіт про узгоджені процедури щодо кредиторської заборгованості перед співробітниками, Звіт про узгоджені процедури щодо кредиторської заборгованості соціальним фондам та податковими органами на 31 березня 2025 року, щодо зобов'язань, які виникли до 28 лютого 2025 року, Звіт про узгоджені процедури щодо додаткової інформації до фінансової звітності [додаток 1].

Найбільш працеемким моментом у їх складанні є питання аудиту придбання футболістів та їх оренди. Під час аудиту та аналізу процесу залучення гравців, аудиторі слід враховувати, що факт придбання прав на футболіста має бути відображений у фінансових документах лише після виконання всіх необхідних передумов для здійснення переходу. Такий трансфер має бути остаточним і не залежати від додаткових умов. Це передбачає наявність чинних договорів між обома клубами, а також між командою-новачком і самим спортсменом, які мають юридичну силу.

Передача прав на футболіста повинна бути зафіксована у фінансовій звітності клубу, що претендує на отримання ліцензії, після того як виконані ключові умови для завершення переходу. Трансфер має бути остаточним, а всі ризики та вигоди мають бути передані новому клубу.

У сфері бухгалтерського обліку для клубів, які визнають витрати на придбання прав на гравців як нематеріальні активи, діють певні базові правила.

а) до капіталізації допускаються виключно витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням реєстрації футболіста. У межах облікової політики не дозволяється підвищення балансової вартості гравця, навіть якщо його ринкова ціна, на думку керівництва, перевищує поточну облікову оцінку.

Також, попри можливу економічну вигоду від використання або продажу гравців, які пройшли підготовку в клубі, витрати на розвиток власних вихованців із дитячо-юнацької структури не підлягають включенню до активів, оскільки обліку підлягає лише придбання зовнішніх футболістів.

Будь-які виплати, що здійснюються на користь гравців (зокрема, так звані «підйомні»), мають класифікуватися як витрати на оплату праці, а не як частина вартості реєстрації. Витрати, що пов'язані з обслуговуванням позик, слід відображати як фінансові, навіть якщо ці кошти були залучені для фінансування придбання прав на футболіста.

б) витрати на придбання прав на футболіста підлягають амортизації з моменту їх визнання як активу. Процес нарахування припиняється, коли об'єкт повністю списано або передано іншій команді на постійній основі — залежно від того, яка подія настане раніше.

в) вартість, що підлягає амортизації для кожного гравця, повинна розподілятися рівномірно протягом терміну дії його початкової угоди, але не довше п'яти років. Це реалізується шляхом поступового включення вартості активу до витрат, починаючи з дати придбання прав на футболіста і до завершення терміну контракту, з обмеженням у п'ятирічний період.

У випадку продовження контракту, залишкова балансова вартість нематеріального активу, разом із витратами, що виникли у зв'язку з переговорами (зокрема, комісійні для агентів чи посередників), може бути амортизована протягом періоду, що залишився до завершення початкової угоди.

Аудитору слід враховувати, що залишкова балансова вартість прав на футболіста підлягає перевірці на предмет знецінення у відповідному звітному періоді за певних умов.

і) якщо до дати складання річної фінансової звітності стає очевидним, що гравець більше не зможе виступати за клуб — наприклад, у разі серйозної травми, яка ставить під загрозу його подальшу кар'єру, або якщо він остаточно втратив можливість грати на професійному рівні — тоді вартість реєстрації має бути повністю списана у відповідному періоді.

Водночас наступні ситуації не є підставою для визнання знецінення: гравець отримав пошкодження, яке тимчасово не дозволяє йому брати участь у матчах або спостерігається зниження фізичної форми чи рівня гри, внаслідок чого він не потрапляє до складу основної команди.

Аудитор звертає увагу на те, що у випадку, коли футболіст зазнав травми, що ставить під сумнів його подальшу участь у професійному спорті, або остаточно втратив здатність виступати, його заробітна плата має продовжувати обліковуватися як витрати на оплату праці протягом усього строку дії чинного контракту.

ii) у випадку, коли керівництво клубу приймає рішення про передачу прав на футболіста на умовах остаточного трансферу, і така передача відбувається одразу після завершення звітного періоду, може виникнути необхідність зменшити балансову оцінку активу. Це стосується ситуацій, коли сума, отримана за перехід гравця до іншої команди, є нижчою за його залишкову вартість у

бухгалтерському обліку. Облікові принципи мають бути чітко викладені у фінансовій звітності та застосовуватись стабільно впродовж усіх звітних періодів.

І ii) якщо клуб передає гравця на умовах оренди, а отримана компенсація є меншою за суму нарахованої амортизації, це також може свідчити про необхідність перегляду вартості активу.

Аудитор здійснює перевірку фінансового результату, що виникає внаслідок вибуття прав на футболіста. Цей показник має визначатися з урахуванням виключення всіх витрат, які були здійснені або мають бути здійснені, якщо вони безпосередньо пов'язані з передачею реєстрації гравця. До таких витрат належать:

а) умовні суми компенсацій, що стали актуальними при передачі прав на футболіста, наприклад, виплати, які виникають у зв'язку з подальшим продажем гравця іншій команді;

б) будь-які інші витрати, що мають прямий зв'язок із трансфером, включаючи платежі на користь третьої сторони — іншого клубу, агента, посередника або організації, що регулює футбольну діяльність на національному рівні.

У випадку постійного переходу футболіста між клубами, які мають спільні інтереси або належать до однієї групи, футбольна організація зобов'язана застосовувати відповідні коригування у фінансовому обліку.

а) команда, яка отримує права на гравця, зобов'язана визначити вартість придбання реєстрації. Це потрібно для обчислення амортизації за відповідний звітний період (у разі застосування методу капіталізації та амортизації) або для відображення витрат на придбання (якщо використовується метод доходів і витрат). При цьому слід брати до уваги більшу з двох величин:

1. Фактичну суму, сплачену за реєстрацію футболіста;
2. Первісні витрати, які були відображені у фінансовій звітності клубу, що передає гравця.

Аудитор повинен звернути на те, що якщо обчислена сума амортизації перевищує ту, що була врахована раніше, або витрати на придбання реєстрації

виявляються більшими за ті, що були зафіксовані у звітності, необхідно внести відповідні коригування та відобразити різницю у скоригованих фінансових документах.

б) Команда, яка здійснює передачу прав на гравця, повинна визначити суму надходжень від такого вибуття. Це необхідно для обчислення фінансового результату — прибутку або доходу — залежно від обраного методу обліку: капіталізація з амортизацією або метод доходів і витрат. При цьому слід використовувати менше з двох значень:

1. Реальна сума, отримана за передачу реєстрації футболіста;
2. Залишкова вартість активу, враховуючи витрати на його придбання, згідно з фінансовими записами клубу, що передає гравця.

Якщо обчислений прибуток або дохід виявляється меншим за той, що був відображений у звітності, необхідно внести коригування, а різницю слід зафіксувати у скоригованих фінансових документах.

Зазначені вище правила бухгалтерського обліку застосовуються аналогічно до інших працівників клубу, зокрема до головного тренера, а також до фінансових операцій, пов'язаних із виплатами компенсацій («відступних») або подібних платежів, що здійснюються на користь іншого клубу.

Щодо футбольних організацій, які укладають договори про тимчасову передачу прав на гравців (оренду), діють такі базові вимоги до обліку. Суми, отримані або сплачені в межах орендних угод, мають бути відображені у фінансовій звітності як доходи або витрати, пов'язані з трансферами.

У випадку оренди футболіста без передбаченого зобов'язання викупу:

а) клуб, який передає гравця, має визнавати орендну плату (якщо така передбачена) як дохід, розподілений рівномірно протягом усього строку дії договору оренди. При цьому витрати, понесені раніше на придбання прав на цього гравця, залишаються в обліку як нематеріальний актив і підлягають амортизації відповідно до терміну чинного контракту з футболістом.

б) якщо новий клуб здійснює виплату орендної суми (або така виплата передбачена), вона має бути відображена як витрати, рівномірно розподілені протягом усього строку дії орендного договору. У випадку, коли

відповідальність за оплату заробітної плати гравця переходить до нового клубу, ці суми слід класифікувати як витрати на персонал, що визнаються протягом періоду оренди.

У ситуації, коли гравець переходить з клубу-орендодавця до іншої команди з гарантованим зобов'язанням щодо подальшого викупу:

а) клуб, що передає футболіста, має трактувати оренду як остаточну передачу прав, а відповідний нематеріальний актив — реєстрацію — слід списати з балансу. Доходи, отримані в рамках оренди та майбутнього трансферу, визнаються з моменту підписання відповідної угоди.

б) витрати, які безпосередньо пов'язані з орендною угодою та майбутнім переходом гравця на постійній основі, повинні бути враховані згідно з правилами обліку трансферу футболіста на умовах остаточного переходу.

Оренда гравця з клубу, що передає, до іншої команди з правом подальшого викупу:

а) клуб, який надає футболіста в оренду, має відображати таку операцію як тимчасову передачу до моменту, коли нова команда скористається правом викупу. Після реалізації опціону, доходи, які ще не були отримані за оренду, а також суми, що стосуються майбутнього переходу на постійній основі, слід визнавати згідно з правилами обліку остаточного вибуття прав на гравця.

б) у разі, якщо новий клуб реалізував опціон, усі витрати, що залишилися та пов'язані з орендною угодою і майбутнім переходом, мають бути враховані новою командою відповідно до принципів обліку постійного трансферу прав на футболіста.

Аудитор переглядає контракти і якщо оренда гравця з клубу, що передає, до іншої команди з умовним зобов'язанням щодо викупу - якщо така умова розглядається як гарантована, тоді обидві сторони повинні трактувати передачу як остаточний трансфер з моменту підписання орендної угоди.

в) якщо неможливо з достатньою впевненістю оцінити виконання умови як такої, що підтверджує постійний перехід гравця з моменту початку оренди, тоді передача прав на футболіста спочатку визнається як тимчасова. Лише після

фактичного виконання умови вона може бути класифікована як остаточний трансфер.

Аудитор має звернути увагу на футбольну організацію, яка повинна здійснити відповідні коригування щодо тимчасової передачі прав на гравця між клубами, що мають спільні інтереси:

а) клуб, який тимчасово отримує реєстрацію гравця, зобов'язаний визначити витрати, пов'язані з футболістом, за відповідний звітний період, обравши більшу з таких величин:

1. Реальна сума витрат, понесених протягом звітного періоду;

2. Загальна сума амортизації, що стосується реєстрації гравця, разом із витратами на оплату праці, які були враховані у фінансовій звітності клубу, що тимчасово передав футболіста.

Якщо сума витрат, визначена в результаті розрахунку, перевищує ту, що була врахована у звітності, необхідно внести відповідні зміни, а різницю слід відобразити у скоригованих фінансових документах.

б) клуб, який тимчасово передає права на футболіста, повинен визначити дохід, що стосується гравця за звітний період, обравши менше з таких показників:

1. Реальний дохід, отриманий протягом звітного періоду;

2. Загальна сума амортизації, що стосується реєстрації гравця, разом із витратами на оплату праці, які були враховані у фінансовій звітності клубу, що тимчасово передав футболіста.

Якщо обчислений дохід виявляється меншим за той, що був зафіксований у звітності, слід внести коригування, а різницю — відобразити у перерахованих фінансових даних. У випадку продовження строку дії контракту футболіста, амортизація може здійснюватися протягом оновленого терміну, але не довше ніж п'ять років з моменту пролонгації угоди.

г) керівництво клубу повинно регулярно оцінювати капіталізовану вартість прав на футболістів, щоб вчасно виявити можливе зниження їхньої економічної ефективності. Якщо очікувана сума, яку можна отримати за конкретного гравця, виявляється нижчою за його залишкову облікову вартість,

тоді необхідно внести коригування з урахуванням відшкодовуваної суми, а різницю слід віднести до втрат, пов'язаних зі зменшенням корисності, у фінансовому звіті про результати діяльності.

Аудит продажу футболістів передбачає перевірку трансферних операцій як нематеріальних активів, з урахуванням специфіки футбольного бізнесу та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Футболісти визнаються як нематеріальні активи клубу, якщо вони зареєстровані у відповідній футбольній федерації (наприклад, УАФ, ПФЛ). До таких активів належать: контракти на трансфер або оренду гравців, угоди з вільними агентами, витрати на підготовку молодих гравців (капіталізуються).

В даному випадку аудиторські процедури включають перевірку трансферних контрактів: аудитори аналізують умови купівлі-продажу, терміни, суми, бонуси, агентські комісії, оцінку вартості гравця (важливо визначити справедливу вартість активу, враховуючи ринкові умови, вік, статистику гравця), амортизація контракту(вартість гравця списується протягом терміну дії контракту, що має бути відображено у фінансовій звітності). Визнання доходу від продажу - прибуток від трансферу визнається у момент переходу прав на гравця, згідно з МСФЗ (IFRS).

Аудитору слід враховувати й податкові аспекти. Податковий аудит може включати перевірку правильності нарахування ПДВ, аналіз ризиків щодо трансферних платежів, визначення податкових зобов'язань при міжнародних трансферах. Продаж гравця може суттєво змінити фінансові показники клубу (зменшення активів, збільшення доходу, вплив на прибуток та податкову базу).

Під час такої перевірки аудитор використовує наступні документи для аудиту - трансферні контракти, реєстраційні документи гравця, фінансову звітність клубу, податкові накладні та акти перевірки.

ВИСНОВКИ

В ході написання магістерської кваліфікаційної роботи я прийшов до таких висновків та пропозицій:

1. Стосовно теоретичних засад аудиту у футбольних клубах. У ході дослідження було встановлено, що аудит є невід'ємною складовою системи фінансово-господарського контролю футбольних клубів. Його роль полягає не лише у перевірці достовірності фінансової звітності, а й у забезпеченні прозорості діяльності клубу, дотриманні вимог фінансового фейр-плей та підвищенні довіри з боку інвесторів, уболівальників і регуляторних органів. Аудит у спортивній сфері має низку особливостей, що зумовлені специфікою функціонування футбольних клубів як комерційних, соціальних і спортивних організацій.

2. Стосовно джерел та принципів аудиту фінансової звітності. Фінансовий аудит футбольних клубів базується на аналізі широкого спектра джерел: бухгалтерської документації, контрактів гравців, трансферних угод, спонсорських договорів, ліцензійних платежів тощо. Принципи аудиту — незалежність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність — мають бути адаптовані до умов спортивної галузі, де значну роль відіграють нематеріальні активи, ризики репутації та публічність фінансової інформації.

3. Стосовно організаційної структури футбольних ліг України та її впливу на аудит. Організаційна структура професійних футбольних ліг (національних та міжнародних) суттєво впливає на вимоги до аудиту. Регламентні документи УЄФА, ФІФА, національних федерацій встановлюють стандарти фінансової звітності, критерії ліцензування клубів, вимоги до прозорості трансферної діяльності. Це створює додаткові виклики для аудиторів, які повинні враховувати не лише загальноприйняті стандарти, а й галузеві регламенти.

4. Стосовно особливостей бухгалтерського обліку у футбольних клубах. Бухгалтерський облік у футбольних клубах має низку специфічних рис: облік контрактів гравців як нематеріальних активів, амортизація трансферної вартості, облік оренди гравців, преміальних виплат, доходів від телеправ і спонсорства. Ці особливості вимагають від аудиторів глибокого розуміння спортивної економіки та здатності адаптувати стандартні аудиторські процедури до нестандартних об'єктів обліку.

5. Стосовно фінансової звітності як об'єкту аудиту. Є очевидним, що фінансова звітність футбольних клубів є основним об'єктом аудиту. Вважаємо, що вона повинна відповідати вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), а також галузевим нормам. Тому Аудитори мають оцінювати не лише формальну правильність звітності, а й її економічну обґрунтованість, реальність оцінки активів, наявність прихованих ризиків та потенційних зобов'язань.

6. Стосовно методики аудиту трансферних операцій. За нашим переконанням, операції з придбання, продажу та оренди футболістів є одними з найскладніших для аудиту. Вони включають оцінку вартості нематеріальних

активів, перевірку дотримання контрактних умов, аналіз джерел фінансування трансферів, оцінку ризиків, пов'язаних із знеціненням активів. Відтак, аудит таких операцій потребує спеціалізованих знань, зокрема в галузі спортивного права та менеджменту.

7. Стосовно наукової новизни дослідження. Ми не претендуємо на повну наукову виключність наших думок. Проте, новизна роботи полягає у комплексному підході до аудиту футбольних клубів як специфічних суб'єктів господарювання. Нами запропоновано адаптовану методику аудиту, що враховує трансферну діяльність, особливості обліку нематеріальних активів, вимоги фінансового фейр-плей та галузеві регламенти та розроблено рекомендації щодо вдосконалення аудиторських процедур у спортивній сфері.

8. Стосовно практичного значення отриманих результатів. Практичне значення магістерської роботи полягає у виробничій направленості теоретичних розробок. Результати дослідження можуть бути використані аудиторськими компаніями для розробки спеціалізованих методик перевірки футбольних клубів, футбольними клубами для підвищення прозорості та ефективності фінансового управління, регуляторними органами для вдосконалення системи ліцензування та контролю, науковцями та студентами для подальших досліджень у сфері спортивного аудиту.

9. Стосовно перспективи подальших досліджень. Вірогідно, що подальші дослідження можуть бути спрямовані на розробку цифрових інструментів аудиту у спортивній галузі, аналіз впливу аудиту на фінансову стабільність клубів, дослідження аудиту в інших видах спорту, порівняння національних моделей аудиту футбольних клубів.