

## Аудит розкриття інформації у примітках щодо оренди за вимогами МСФЗ

(Представлено: д.е.н., професор А.М. Любенко)

Враховуючи, що зараз майже більшість українських підприємств, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), є або орендарями, або орендодавцями, то для них застосування МСФЗ 16 «Оренда» є обов'язковим. Цей стандарт має свої вимоги як для обліку, так і для розкриття інформації у примітках до фінансової звітності. Розкриття інформації є обов'язковою вимогою для підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ. Це дає змогу користувачам фінансової звітності оцінити реальний стан діяльності підприємства, а саме: оцінити кількість та вартість орендованих активів, проаналізувати зобов'язання тощо. Як наслідок, аудитор, який здійснює аудит таких підприємств, повинен перевіряти не лише облік, але й розкриття інформації, що є невід'ємною частиною фінансової звітності. Враховуючи, що багато спеціалістів з МСФЗ вважає стандарт МСФЗ 16 одним зі складних та ризикових у частині обліку, то аудитор має запланувати достатньо часових та людських ресурсів для такого аудиту. У статті сформувано мету аудиту розкриття інформації щодо оренди. Проаналізовано вимоги МСФЗ 16 та сформувано чекліст для аудитора при перевірці оренди. В чеклісті враховано вимоги для орендаря та орендодавця з урахуванням фінансової або операційної оренди. Запропонований чекліст вимог стандарту до розкриття інформації у примітках допоможе аудитору оптимізувати свій час та швидше перевірити примітки. Розроблено алгоритм здійснення аудиту розкриття інформації у примітках щодо оренди. Під час дослідження, визначено аудиторські твердження при аудиті приміток. Проаналізовано та сформувано основні вимоги щодо оформлення аудиторської документації при аудиті приміток.

**Ключові слова:** аудит; фінансова звітність за МСФЗ; МСА; оренда; аудит приміток до фінансової звітності.

**Актуальність теми.** Однією з головних вимог міжнародних стандартів фінансової звітності є розкриття якісної, правдивої та доречної інформації у примітках до фінансової звітності. Така інформація має бути актуальною та зрозумілою для всіх зацікавлених користувачів фінансової звітності. Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» примітки надають описові пояснення чи детальніший аналіз статей, поданих у цих фінансових звітах, а також інформацію про статті, які не відповідають вимогам визнання в цих звітах [1]. Отже, завданням аудитора є підтвердження: чи відповідає інформація у примітках вимогам міжнародних стандартів. МСФЗ 16 «Оренда», як і кожен міжнародний стандарт бухгалтерського обліку та звітності, висуває свої вимоги щодо розкриття інформації з приводу оренди як для орендаря, так і для орендодавця [2]. Стандарт МСФЗ 16 «Оренда» спеціалістами з МСФЗ визначено як складний стандарт, який у підприємств, що мають відношення до оренди, викликають багато питань та складнощів в обліку, особливо щодо розкриття інформації. Тому аудитор, які перевіряють фінансову звітність, складену за вимогами МСФЗ, мають приділяти особливу увагу приміткам. Це означає, що в програмі аудиту повинні бути заплановані ресурси для такої перевірки. А також аудитор має оформити аудит приміток відповідно до вимог МСА 230 «Аудиторська документація» [3].

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор.** Вивченням аудиту орендних операцій займалися різні науковці. Семенець А.О., Горбунова А.С. зазначають важливість забезпечення інформації при аудиті оренди [4], Кулаковська Л.П. наголошує, що, окрім перевірки правильності складання договорів оренди, особливої уваги аудитора під час аудиту оренди потребує перевірка правильності нарахування і віднесення на рахунки бухгалтерського обліку орендної плати за майно [5], Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. виокремлюють основні господарські операції з фінансової оренди, що стануть в нагоді для аудитора при перевірці правильного відображення в обліку такої оренди [6].

**Метою статті** є дослідження аудиту розкриття інформації щодо оренди у примітках до фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Викладення основного матеріалу.** Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», примітки є невід'ємною частиною фінансової звітності, що містять стисле викладення суттєвих облікових політик та інші пояснення. Проаналізувавши вимоги цього стандарту до розкриття інформації у примітках до фінансової звітності, можна зробити висновок, що підприємство має розкрити у

примітках більш детальну розбивку поданих рядків у звіті про фінансовий стан щодо оренди. Підприємство повинно подавати примітки до фінансової звітності у впорядкованому вигляді. Тобто, до статті, що стосується операцій з орендою, поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід і прибутки та збитки, окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів, підприємство має робити посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках [1].

Аудитор повинен проаналізувати, чи є надана інформація щодо оренди у примітках доречною та зрозумілою для користувачів фінансової звітності. Більш детальні вимоги щодо розкриття інформації у примітках до фінансової звітності щодо оренди зазначено у МСФЗ 16 «Оренда». Проаналізуємо ці вимоги та сформуємо обов'язковий чекліст для аудитора.

Мета аудиту розкриття інформації полягає у впевненості аудитора у тому, що інформація, розкрита у примітках, разом з інформацією, наведеною у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки та звіті про рух грошових коштів, надавала користувачам фінансової звітності підставу для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства.

Якщо підприємство є орендарем, то аудитор перевіряє, чи розкрито таку інформацію у фінансовій звітності:

- амортизаційні відрахування щодо активів з права користування за класом базового активу;
- процентні витрати за зобов'язаннями з оренди;
- витрати, пов'язані з короткостроковою орендою;
- витрати, пов'язані з орендою малоцінних активів;
- витрати, пов'язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов'язань з оренди;
- дохід від суборенди активів з права користування;
- загальний обсяг відтоку грошових коштів за оренду;
- надходження активів з права користування;
- прибутки або збитки, що виникають внаслідок операцій з продажу та зворотної оренди;
- балансову вартість активів з права користування на кінець звітного періоду за класом базового активу;
- величину своїх зобов'язань з оренди за короткостроковою орендою, якщо портфель короткострокової оренди, щодо якої він узяв зобов'язання, на кінець звітного періоду, відрізняється від портфеля короткострокової оренди, з якою пов'язані витрати на короткострокову оренду;
- аналіз строків погашення зобов'язань з оренди;
- природу орендної діяльності орендаря;
- майбутній відтік грошових коштів, які потенційно можуть виникнути і які не відображені в оцінці орендних зобов'язань;
- витрати, які включено у балансову вартість іншого активу протягом звітного періоду (якщо доречно) [2].

Якщо орендар оцінює активи з права користування за переоціненими сумами, застосовуючи МСБО 16 «Основні засоби», то варто перевірити, чи розкрито таку інформацію:

- дату набрання чинності переоцінки;
- залучення незалежного оцінювача;
- методи та значні припущення, застосовані під час попередньої оцінки справедливої вартості об'єктів;
- міру, якою справедлива вартість об'єктів була визначена безпосередньо шляхом посилання на спостережні ціни на активному ринку або нещодавні ринкові операції між незалежними сторонами, або попередньо визначена із застосуванням інших методів оцінки вартості;
- для кожного переоціненого класу основних засобів – балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували за моделлю собівартості;
- дооцінку із зазначенням зміни за період та будь-яких обмежень щодо розподілу залишку акціонерам [7].

Якщо для орендаря будь-яка оренда буде фінансовою, окрім винятків, зазначених у п. 5-8 МСБО 16 «Основні засоби», то для орендодавця оренда може бути як операційною, так і фінансовою. Для кожної класифікації оренди МСФЗ 16 «Оренда» висуває свої вимоги. Аудитор має перевірити розкриття інформації відповідно до вимог цього міжнародного стандарту.

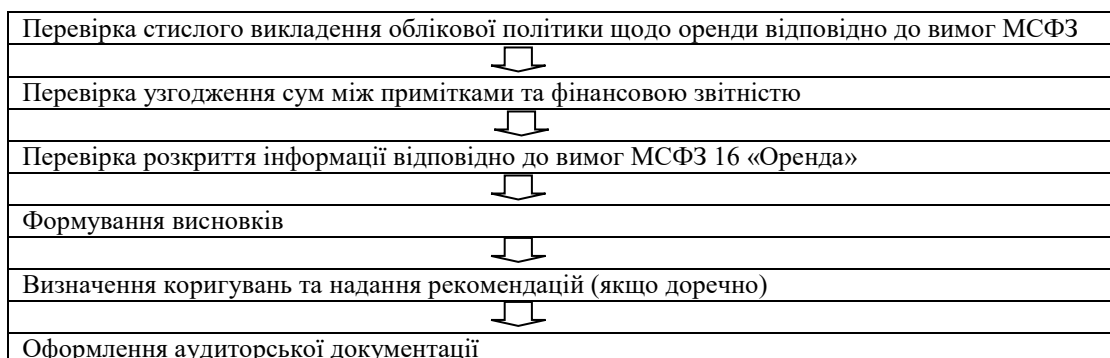
Відповідно до вимог міжнародних стандартів розкриття інформації щодо операційної оренди, аудитор перевіряє, чи застосовано до активів, що надаються в операційну оренду, вимоги щодо розкриття інформації, викладені в МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» та МСБО 41 «Сільське господарство» [7–11].

## Розкриття інформації у орендодавця

Операційна оренда	Фінансова оренда
<ul style="list-style-type: none"> <li>- дохід від оренди, окремо розкриваючи дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, які не залежать від індексу або ставки;</li> <li>- природа орендної діяльності орендодавця;</li> <li>- управління ризиком, пов'язаним з будь-якими правами, що збережені в базових активах (зокрема, стратегія управління ризиками, у тому числі будь-які засоби, завдяки яким орендодавець зменшує цей ризик);</li> <li>- аналіз орендних платежів за строками, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років, та загальну суму за роки оренди, що лишилися;</li> <li>- відокремлення в кожному класі основних засобів активів, що надаються в операційну оренду, та активів, що не надаються в операційну оренду</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прибуток або збиток від продажу;</li> <li>- фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду;</li> <li>- дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду;</li> <li>- якісне та кількісне пояснення значних змін балансової вартості чистої інвестиції у фінансову оренду;</li> <li>- аналіз строків погашення дебіторської заборгованості за орендними платежами, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років, та загальну суму за роки оренди, що лишилися;</li> <li>- зіставлення недисконтованих орендних платежів з інвестицією в оренду</li> </ul>

Джерело: [2]

Як результатом дослідження можна сформуванати такий алгоритм перевірки приміток:



Джерело: розробка автора на основі [1–3]

Рис. 1. Алгоритм перевірки приміток до фінансової звітності щодо оренди

Під час контролю правильності розкриття інформації у примітках до фінансової звітності аудитор має перевірити аудиторські твердження, зазначені в таблиці 2:

Таблиця 2

## Аудиторські твердження при аудиті приміток

Твердження	Опис твердження
Повнота	Всі операції та події, активи та зобов'язання, які мають бути відображені у фінансовій звітності, відображені в ній; всі розшифровки строк фінансової звітності включені у фінансову звітність
Подання	Порядок відображення інформації у фінансовій звітності та розкриття у примітках до фінансової звітності відповідає вимогам застосованих МСФЗ

Джерело: розробка автора на основі [12]

Для перевірки стислого викладення облікової політики щодо оренди, узгодження сум між примітками та фінансовою звітністю, перевірки розкриття інформації застосовуються аналітичні процедури. Здійснення аналітичних процедур означає оцінку фінансової інформації, зробленої на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [13].

Відповідно до вимог МСА 230 «Аудиторська документація» аудитор має своєчасно скласти аудиторську документацію. Під аудиторською документацією розуміють записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор [3]. Тобто, при аудиті приміток до фінансової звітності аудитор обов'язково повинен мати аудиторську документацію як доказову базу, що аудитор дійсно провів аудит приміток до фінансової звітності. Така документація щонайменше містить інформацію про:

- характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;
- відповідність вимогам МСФЗ 16 «Оренда» щодо розкриття інформації;
- результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;
- значущі питання, які виникли під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків;
- ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються;
- виконавця аудиторської роботи та дату завершення цієї роботи;
- виконавця огляду виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду.

Відповідно до МСА 330 «Дії аудитора на відповідь на оцінені ризики» аудитор має включати до складу аудиторської документації:

- загальні дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, характер, час та обсяг виконаних додаткових аудиторських процедур;
- зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень (а саме: повнота та подання, як зазначено вище);
- результати аудиторських процедур, враховуючи звіти, якщо інакше вони не є зрозумілими [14].

Аудиторська документація має наочно показувати, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована або узгоджується з ними, враховуючи відповідність або узгодженість розкриттів, незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел. Обов'язково аудиторська документація повинна мати ґрунтовані пояснення від підприємства, якщо у примітках не була розкрита та чи інша інформація щодо оренди. Також треба зазначити, що незважаючи на вимоги МСА щодо аудиторської документації, форма і обсяг аудиторської документації є питанням професійного судження аудитора і залежить від характеру, розміру, складності підприємства та його внутрішнього контролю, доступності інформації підприємства та методику аудиту і технологій, які використовуються під час аудиту.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Здійснене дослідження дозволило проаналізувати вимоги МСА та МСФЗ щодо аудиту розкриття інформації у примітках до фінансової звітності. Як наслідок, було визначено алгоритм перевірки приміток щодо оренди. Формування мети аудиту приміток дозволили підкреслити актуальність та важливість такого аудиту. Проаналізувавши вимоги МСФЗ 16, було сформовано зручний чекліст для перевірки розкриття інформації. Такий чекліст є дуже зручним, тому що він оптимізує часові та людські ресурси. Сформовано чекліст окремо для орендаря та окремо для орендодавця. Тобто, такий чекліст дозволяє швидко перевірити, чи розкрито у примітках до фінансової звітності вимоги МСФЗ 16.

Перспективами подальших досліджень є розробка методичних рекомендацій для аудиту фінансової звітності за МСФЗ орендарів та орендодавців у сфері сільського господарства.

#### Список використаної літератури:

1. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text).
2. Короткий курс для практиків : посібник МСФЗ / *О.Карпачова, С.Зубілевич та ін.* – Х. : ТОВ «Фактор», 2020. – 364 с.
3. Audit documentation : ISA 230 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>.
4. *Семенець А.О.* Аудит фінансової оренди основних засобів / *А.О. Семенець, А.Є. Горбунова* // Молодий вчений. – 2017. – № 5. – С. 722–727.
5. *Кулаковська Л.П.* Організація і методика аудиту – аудит оренди / *Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ukrtextbook.com/organizaciya-i-metodika-audit-u-kulakovska-l-p-audit-orendi.html>.

6. Огійчук М.Ф. Аудит : навч. посіб. / М.Ф. Огійчук, І.І. Рагуліна, І.Т. Новіков. – 4 вид., перероб. і допов. – К. : Алерта. – 2020. – 852 с.
7. Основні засоби : Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 16) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text).
8. Зменшення корисності активів : Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 36) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text).
9. Нематеріальні активи : Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 38) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text).
10. Інвестиційна нерухомість : Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 40) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text).
11. Сільське господарство : Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 41) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text).
12. Identifying and assessing the risks of material misstatement : ISA 315 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-andConforming-Amendments-2019-.pdf>.
13. Analytical procedures : ISA 520 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>.
14. The auditor's responses to assessed risks : ISA 330 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>.

#### References:

1. *Podannja finansovoi' zvitnosti*, Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti (MSBO 1), [Online], available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text)
2. Karpachova, O., Zubilevych, S. et al. (2020), *Korotkyj kurs dlja praktykiv*, posibnyk MSFZ, TOV «Faktor», H., 364 p.
3. *Audit documentation*, ISA 230, [Online], available at: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>
4. Semeneč', A.O. and Gorbunova, A.Je. (2017), «Audyт finansovoi' orendy osnovnyh zasobiv», *Molodij vchenyj*, No. 5, pp. 722–727.
5. Kulakovs'ka, L.P. and Picha, Ju.V. *Organizacija i metodyka audytu – audyt orendy*, [Online], available at: <https://ukrtextbook.com/organizaciya-i-metodika-auditu-kulakovska-l-p/organizaciya-i-metodika-auditu-kulakovska-l-p-audit-orendi.html>
6. Ogiychuk, M.F., Ragulina, I.I. and Novikov, I.T. (2020), *Audyт*, navch. posib., Issue 4, pererob. i dopov., Alerta, K., 852 p.
7. *Osnovni zasoby*, Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti (MSBO 16), [Online], available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text)
8. *Zmenshenja korysnosti aktyviv*, Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti (MSBO 36), [Online], available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text)
9. *Nematerial'ni aktyvy*, Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti (MSBO 38), [Online], available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text)
10. *Investytsijna neruhomist'*, Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti (MSBO 40), [Online], available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text)
11. *Sil's'ke gospodarstvo*, Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti (MSBO 41), [Online], available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text)
12. *Identifying and assessing the risks of material misstatement*, ISA 315, [Online], available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-andConforming-Amendments-2019-.pdf>
13. *Analytical procedures*, ISA 520, [Online], available at: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>
14. *The auditor's responses to assessed risks*, ISA 330, [Online], available at: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>

**Карпачова** Ольга Володимирівна – здобувач наукового ступеня доктора філософії, Університет банківської справи.

Наукові інтереси:

- міжнародні стандарти фінансової звітності;
- аудит МСФЗ фінансової звітності;
- оформлення робочих документів.

**Karpachova O.V.**

#### Audit of disclosure in lease notes according to IFRS

Taking into account the fact that almost most Ukrainian companies that apply International Financial Reporting Standards (IFRSs) are now either lessee or lessor, they are required to apply IFRS 16 Leases. This standard has its own requirements for both accounting and disclosure in the notes to the financial statements. Disclosure is a mandatory requirement for IFRS entities. This allows users of financial statements to assess the actual state of the enterprise, namely: to

assess the number and value of leased assets, analyze liabilities, etc. As a result, the auditor who audits such entities should review not only the accounting but also the disclosures that are not an integral part of the financial statements. So far as many IFRS professionals consider IFRS 16 to be one of the most complex and risky accounting matters, the auditor should plan sufficient time and human resources for such an audit. This article sets out the purpose of the lease disclosure audit. The requirements of IFRS 16 are analyzed and a checklist for the auditor during the lease audit is formed. The check letter takes into account the requirements for the tenant and the landlord, considering the finance and operating lease. The proposed checklist of the standard requirements for disclosure in notes will help the auditor to optimize his time and check the notes faster. An algorithm for auditing the disclosure of information in the notes on the lease has been developed. In the course of the research, audit statements were identified during the audit of the notes. The basic requirements for the design of audit documentation in the audit of notes are analyzed and formed.

**Keywords:** audit, IFRS financial statements, ISA, leases, notes to financial statements audit.

Стаття надійшла до редакції 06.02.2022.