~ АНАЛІЗ, АУДИТ, ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ~

УДК 657.6 DOI:10.32680/2409-9260-2022-3-4-292-293-101-106

АУДИТ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ПРИМІТКАХ ЩОДО ОРЕНДИ ЗА ВИМОГАМИ МСФЗ

Карпачова О. В., здобувач наукового ступеня доктора філософії, Університет банківської справи, м. Львів, Україна
e-mail: olga.owlblack@gmail.com
ORCID: 0000-0001-7163-2177

Анотація. *Оскільки нині більшість українських підприємств, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є або орендаторами, 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 вважають стандарт МСФЗ 16 одним із складних та ризикових у частині обліку, аудитор має запланувати достатньо часових та людських ресурсів для такого аудиту. Основними методами дослідження стали загальнонаукові підходи: методи дедукції та індукції для визначення мети та алгоритму аудиту приміток, узагальнення для визначення вимог щодо розкриття інформації для орендаря та орендодавця. У цій статті визначено мету аудиту розкриття інформації щодо оренди. Проаналізовано вимоги МСФЗ 16 та сформовано чек-лист для аудитора при перевірці оренди. У чек-листі враховано вимоги для орендатора та орендодавця з урахуванням фінансової або операційної оренди. Запропонований чек-лист 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. У ході дослідження визначено аудиторські твердження при аудиті приміток. Проаналізовано та визначено основні вимоги щодо оформлення аудиторської документації при аудиті приміток.*
Ключевые слова: *аудит, фінансова звітність за МСФЗ, МСА, оренда, аудит приміток до фінансової звітності.*

AUDIT OF DISCLOSURE IN LEASE NOTES ACCORDING TO IFRS

Karpachova Olga, PhD student, Banking University, Lviv, Ukraine
e-mail: olga.owlblack@gmail.com
ORCID: 0000-0001-7163-2177

Abstract. *Given 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. Given that 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. The main research methods were general scientific approaches: methods of deduction and induction to determine the purpose and algorithm of the audit of notes, generalizations to determine the disclosure requirements for lessee and lessor. 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, taking into account 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.*

JEL Classification: M410.

Постановка проблеми. 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 або детальніший аналіз статей, поданих у цих фінансових звітах, а також інформацію про статті, що не відповідають вимогам визнання у цих звітах [1]. Отже, задачею 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 стосовно 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, викликає багато питань та складнощів в обліку, особливо щодо розкриття інформації. Тому аудитори, які перевіряють фінансову звітність складену за вимогами МСФЗ, повинні приділяти особливу увагу приміткам. Це означає, що у програмі аудиту мають бути заплановані ресурси для такої перевірки. А також аудитор має оформити аудит приміток відповідно до вимог МСА 230 «Аудиторська документація» [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій останніх років. Дослідженням аудиту орендних операцій займалися різні науковці. А. О. Семенець, А. Є. Горбунова зазначили важливість забезпечення інформації при аудиті оренди [4].

Л. П. Кулаковська наголошує, що окрім перевірки правильності складання договорів оренди, особливої уваги аудитора при аудиті оренди потребує перевірка правильності нарахування і віднесення на рахунки бухгалтерського обліку орендної плати за майно [5]. М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна виділяють основні господарські операції з фінансової оренди, що стануть у нагоді для аудитора при перевірці правильності відображення в обліку такої оренди [6]..

Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак у наукових дослідженнях приділено недостатньо уваги аудиту приміток до фінансової звітності. Розкриття якісної, правдивої та доречної інформації у примітках є однією з головним вимог Концептуальної основи МСФЗ, тому дослідження вимог щодо аудиту приміток є досить сучасним та актуальним питанням.

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

Основний матеріал. Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», примітки є невід'ємною частиною фінансової звітності, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення. Проаналізувавши вимоги даного стандарту до розкриття інформації у примітках до фінансової звітності, можна зробити висновок, що підприємство повинно розкрити у примітках більш детальну розбивку поданих рядків у звіті про фінансовий стан щодо оренди. Підприємство має 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 повинно робити посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках [1].

Аудитор має 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 стосовно оренди зазначено у МСФЗ 16 «Оренда». Проаналізуємо ці вимоги та сформуємо обов'язковий чек-лист для аудитора.

Метою аудиту розкриття інформації є впевненість аудитора в тому, що інформація, розкрита у примітках, разом з інформацією, наведеною у звіті про фінансовий стан, у звіті про прибутки та збитки та у 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 наступну 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 яким 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 чи розкрито наступну 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 ціни, що спостерігаються на активному ринку, або нещодавні ринкові операції між незалежними сторонами, або попередньо визначена із застосуванням інших методів оцінки вартості;
– балансову вартість кожного переоціненого класу основних засобів, 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 виключень 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 повинен перевірити розкриття інформації відповідно до вимог цього міжнародного стандарту.

Таблиця 1

Розкриття інформації у орендодавця

Операційна оренда	Фінансова оренда
дохід від оренди, окремо розкриваючи дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, які не залежать від індексу або ставки; природу орендної діяльності орендодавця;	прибуток або збиток від продажу; фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду; дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду;
дохід від оренди, окремо розкриваючи дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, які не залежать від індексу або ставки; природу орендної діяльності орендодавця; управління ризиком, пов'язаним з будь-якими правами, збережених в базових активах; 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; відокремлення у кожному класі основних засобів активів, що надаються в операційну оренду, та активів, що не надаються в операційну оренду.	прибуток або збиток від продажу; фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду; дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду; якісне та кількісне пояснення значних змін балансової вартості чистої інвестиції у фінансову оренду; 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; зіставлення недисконтованих орендних платежів з інвестицією в оренду.

Джерело: сформовано автором на основі даних [2]

Відповідно до вимог міжнародних стандартів розкриття інформації стосовно 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].

Як результат дослідження можна сформувати наступний алгоритм перевірки приміток:

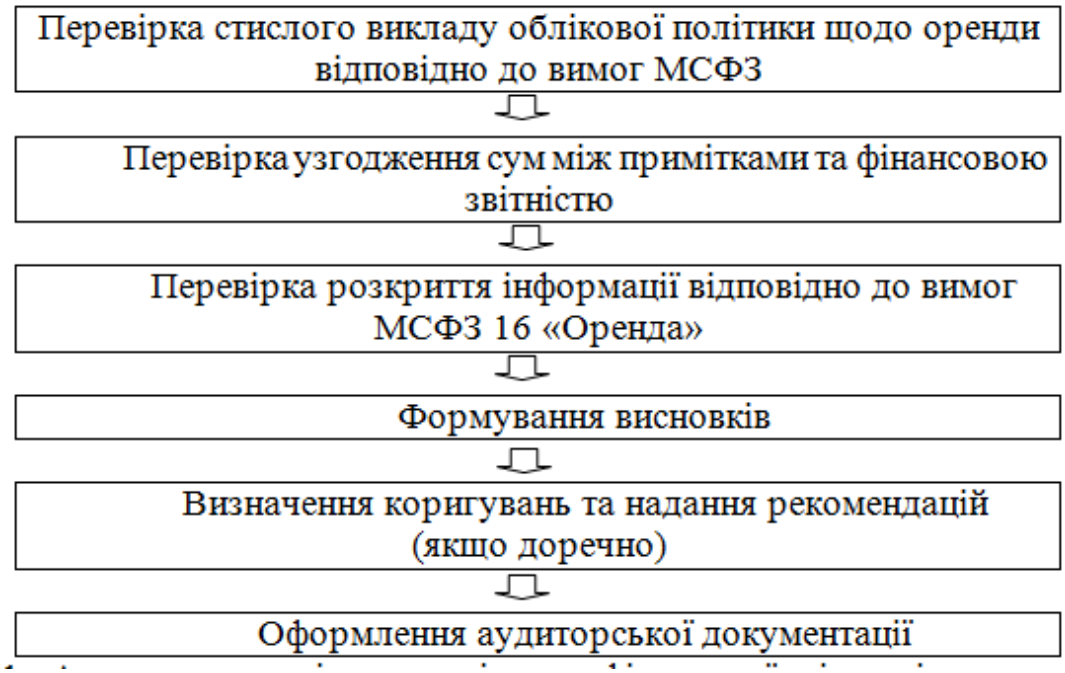

Рис. 1. Алгоритм перевірки приміток до фінансової звітності щодо оренди

Джерело: розроблено автором на основі матеріалів [1, 2, 3]

При перевірці правильності розкриття інформації у примітках до фінансової звітності аудитор повинен перевірити наступні аудиторські твердження:

Таблиця 2

Аудиторські твердження при аудиті приміток

Твердження	Опис твердження
Повнота	Всі операції та події, активи та зобов'язання, які повинні 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 фінансовій звітності відповідає вимогам застосованих МСФЗ.

Джерело: розроблено автором на основі матеріалів [12]

Для перевірки стислого викладу 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 повинен своєчасно складати 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 справді здійснив аудит приміток до фінансової звітності. Така документація, як мінімум, складається з:

- характеру, часу і обсягу аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;
- відповідності вимогам МСФЗ 16 «Оренда» щодо розкриття інформації;
- результатів виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;
- значущих питань, які виникли під час аудиту, висновків, яких дійшли стосовно цих питань, та значних професійних суджень, висловлених під час формування цих висновків;
- ідентифікаційних характеристик конкретних статей або питань, що перевіряються;
- інформації про виконавця аудиторської роботи та про дату завершення цієї роботи;
- інформації про виконавця огляду проведеної аудиторської роботи, про дату та обсяг такого огляду.

Відповідно до МСА 330 «Дії аудитора на відповідь на оцінені ризики» аудитор повинен 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, включаючи звіти, якщо інакше вони не є зрозумілими [14].

Аудиторська документація повинна наочно показувати, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована або узгоджується з ними, включаючи відповідність або узгодженість розкриттів, незалежно від того, була отримана ця інформація з Головної книги та допоміжних книг або з інших джерел. Обов'язково аудиторська документація повинна мати обґрунтовані пояснення від підприємства, якщо у примітках не була розкрита та чи інша інформація щодо оренди. Також треба зазначити, що, не зважаючи 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 методики аудиту і технологій, які використовуються під час аудиту.

Висновки. 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. Визначення мети аудиту приміток дозволило підкреслити актуальність та важливість такого аудиту. На основі аналізу вимог МСФЗ 16 був сформований зручний чек-лист для перевірки розкриття інформації. Такий чек-лист дуже зручний, тому що він оптимізує часові та людські ресурси. Сформовано чек-лист окремо для орендаря, окремо для орендодавця. Тобто такий чек-лист дозволяє швидко перевірити, чи розкрито у примітках до фінансової звітності вимоги МСФЗ 16.

Список літератури

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення 9.04.2022).

2. Карпачова О., Зубілевич С, Мазіна О., Рогозний С., Дядюн О. Посібник МСФЗ: Короткий курс для практиків. - Х .: ТОВ "Фактор", 2020. 364 с.

3. International Standards on Auditing 230 «Audit documentation». URL: https://www.ifac.org/system/ files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf (дата звернення 9.04.2022).

4. Семенець А. О., Горбунова А. Є. Аудит фінансової оренди основних засобів. Молодий вчений. 2017. № 5. С. 722-72.

5. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту - Аудит оренди. URL: https://ukrtextbook.com/organizaciya-i-metodika-auditu-kulakovska-l-p/organizaciya-i-metodika-auditu kulakovska-l-p-audit-orendi.html (дата звернення 10.04.2022).

6. Огійчук. М. Ф. Рагуліна І. І., Новіков І. Т. Аудит : Навч. посібник. Вид. 4-тє, перероб. і допов. Київ, Алерта, 2020. 852 с.

7. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО) 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення 10.04.2022).
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 36) «Зменшення корисності активів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення 10.04.2022).
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 38) «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення 10.04.2022).
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 40) «Інвестиційна нерухомість». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text (дата звернення 10.04.2022).
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСБО 41) «Сільське господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (дата звернення 10.04.2022).
12. International Standards on Auditing 315 «Identifying and assessing the risks of material misstatement» (Revised 2019). URL: https://www.ifac.org/system/ files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-andConforming-Amendments-2019-.pdf (дата звернення 12.04.2022).
13. International Standards on Auditing 520 «Analytical procedures». URL: https://www.ifac.org/system/files/ downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf (дата звернення 12.04.2022).
14. International Standards on Auditing 330 «The auditor's responses to assessed risks». URL:https://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf (дата звернення 12.04.2022).

References

1. International Financial Reporting Standards: IAS 1 Presentation of Financial Statements. Retried from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (accessed April 9, 2022). [In Ukrainian].
2. Karpachova, O., Zubilevich, S., Mazina, O., Rogozny, S. & Diadun S. (2020). Manual IFRS: A Short Course for Practitioners. Kh .: LLC "Factor-printing". [In Ukrainian].
3. International Standards on Auditing 230 «Audit documentation». Retried from https://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf (accessed April 9, 2022).
4. Semenets, A. O., Gorbunova, A. E. (2017), Audit of the financial order of the main assets. Molodiy vcheniy, 5, 722-727. [In Ukrainian].
5. Kulakovskaya, LP, Picha, Yu.V., Organization and methods of audit - Lease audit. Retried from https://ukrtextbook.com/organizaciya-i-metodika-auditu-kulakovska-l-p/organizaciya-i-metodika-auditu kulakovska-l-p-audit-orendi.html (accessed April 10, 2022). [In Ukrainian].
6. Ogiychuk, M.F., Ragulina, I.I., & Novikov, I.T. (2020). Audit: Textbook Manual, Kyiv: Alert. [In Ukrainian].
7. International financial reporting standards (IAS 16) «Property, Plant and Equipment». Retried from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (accessed April 10, 2022). [In Ukrainian].
8. International financial reporting standards (IAS 36) «Impairment of Assets». Retried from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (accessed April 10, 2022). [In Ukrainian].
9. International financial reporting standards (IAS 38) «Intangible Assets». Retried from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (accessed April 10, 2022). [In Ukrainian].
10. International financial reporting standards (IAS 40) «Investment Property». Retried from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text (accessed April 10, 2022). [In Ukrainian].
11. International financial reporting standards (IAS 41) «Agriculture». Retried from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (accessed April 10, 2022). [In Ukrainian].
12. International Standards on Auditing 315 (Revised 2019) «Identifying and assessing the risks of material misstatement». Retried from https://www.ifac.org/ system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf (accessed April 12, 2022).
13. ISA 520 «Analytical procedures». Retried from https://www.ifac.org/ system/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf (accessed April 12, 2022).
14. ISA 330 «The auditor's responses to assessed risks». Retried from https://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf (accessed April 12, 2022).