

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2025. № 5.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.5.9>

УДК 657.6

Н. В. Кармазіна,

д. е. н., доцент,

Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5152-6446>

**ДІЇ АУДИТОРА ДЛЯ ОТРИМАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО
ВИЯВЛЕННЯ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ У ЗВ'ЯЗКУ З
ВІДНОСИНАМИ ТА ОПЕРАЦІЯМИ З ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ**

N. Karmazina,

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,

Tavriya National University V. I. Vernadsky

**AUDITOR'S ACTIONS TO OBTAIN INFORMATION ON IDENTIFYING
RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT IN CONNECTION WITH
RELATED PARTY RELATIONSHIPS AND TRANSACTIONS**

У статті сформульовано, що реалізуючи принципи інформаційного забезпечення, слід передбачити й упередити неоправну шкоду інтересам користувачів фінансової звітності та врахувати ті реальні загрози, які заважали б користувачам зрозуміти природу операцій між пов'язаними сторонами, ступінь їх залежності та фактичний або потенційний їх вплив на бізнес. У статті запропоновано методичний інструментарій до виконання

певних аудиторських процедур для виявлення та оцінки ризику суттєвих викривлень, що виникають у зв'язку з нездатністю суб'єкта господарювання належним чином враховувати та розкривати відносини та операції з його пов'язаними сторонами. Акцентована увага при отриманні розуміння відносин та операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами на різні сценарії використання пов'язаних сторін під час маніпулювання з фінансовою звітністю.

The article formulates that, implementing the principles of information support, one should foresee and prevent irreparable harm to the interests of users of financial statements and take into account those real threats that would prevent users from understanding the nature of transactions between related parties, the degree of their dependence and their actual or potential impact on the business. And, especially dangerous, in the author's opinion, against the background of the current special situation in the state, are combined threats (increased uncertainty, unpredictability of the impact of a prolonged war on both a specific individual enterprise and the domestic economy as a whole, increased risks of manipulating financial statements, etc.), the implementation of which leads to the fact that individual transactions with related parties carry an increased risk of distorting financial statements.

The requirements of International Standards on Auditing have been developed, in view of which the auditor is required to understand the relationships and transactions between the entity and its related parties sufficiently to conclude, based on the audit evidence obtained, whether the financial statements, taking into account the impact of these relationships and transactions on them, are: (a) Provides a true and fair view (for the conceptual framework of a true and fair view); or (b) Not misleading (for the conceptual framework of compliance).

A methodological toolkit for performing certain audit procedures has been proposed to identify and assess the risks of material misstatements arising from the inability of the entity to properly consider and disclose relationships and

transactions with its related parties. Emphasis is placed on various scenarios of using related parties when manipulating financial statements when obtaining an understanding of the entity's relationships and transactions with related parties.

The need for the auditor to obtain from management and, where appropriate, those charged with governance written assurances that they have: (a) disclosed to the auditor information about the entity's related parties and all related party relationships and transactions of which they are aware; (b) ensured that such relationships and transactions are properly accounted for and disclosed in accordance with the requirements of the conceptual framework.

Ключові слова: *пов'язані сторони, аудиторські процедури, розуміння, докази, ризики суттєвого викривлення, відносини, розкриття, запити, інформація, операції.*

Keywords: *related parties, audit procedures, understanding, evidence, risks of material misstatement, relationships, disclosure, inquiries, information, transactions.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Функціонування, наразі, багатьох систем фінансової звітності, включаючи МСФЗ (міжнародні стандарти) та НП(С)БО (національні положення (стандарти) стали передумовою, що враховують вимоги щодо обліку та розкриття інформації про операції пов'язаних сторін. Саме, інформаційний аспект взаємовідносин та операцій між пов'язаними сторонами, який тісно пов'язаний із підвищеним ризиком викривлення фінансової звітності, вимагає докорінних змін та активної реалізація аудиторських процедур, що мають відповідати оціненим ризикам. У цих умовах, нагальної потребою є послідовне виконання аудиторських процедур для виявлення, оцінки та реагування на ризики суттєвих викривлень, що виникають у зв'язку з нездатністю суб'єкта господарювання належним чином враховувати та розкривати відносини та операції з його пов'язаними сторонами.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Сутність та значення терміну «пов'язана сторона», у тому числі відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, досліджувалися та отримали подальший розвиток у працях вітчизняних науковців, таких як, зокрема, В. Рудницький, О. Петрик, О. Редько, Н. Проскуріна, О. Царенко тощо. Незважаючи на цінні результати досліджень розробки та застосування певних аудиторських процедур при розумінні відносин й операцій між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами, багато питань аудиту цього процесу потребують більш глибокого дослідження, особливо в кризовий період.

У зв'язку з цим виникає необхідність теоретичного й практичного обґрунтування та подальшого дослідження ефективності дій аудитора для отримання інформації щодо виявлення ризиків суттєвого викривлення (далі - РСВ) у зв'язку з відносинами та операціями з пов'язаними сторонами, враховуючи відносини, що можуть вказувати на наявність контролю або значного впливу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування методичного підходу при виконанні певних аудиторських процедур для виявлення та оцінки ризику суттєвих викривлень, що виникають у зв'язку з нездатністю суб'єкта господарювання належним чином враховувати та розкривати відносини та операції з його пов'язаними сторонами.

Виклад основного матеріалу досліджень. Виконуючи процедури оцінки ризиків, передбачені Міжнародним стандартом аудиту 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» (далі – МСА 315) та МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» (далі – МСА 240) [1], аудитору потрібно у тому числі виконати аудиторські процедури та дії, необхідні для отримання інформації, що стосується виявлення ризиків суттєвого викривлення, пов'язаних із пов'язаними сторонами (рис. 1).

Важливим з огляду на перший етап запропонованого методичного підходу є розуміння відносин та операцій суб'єкта господарювання з

пов'язаними сторонами, що потребує забезпечити у процесі обговорення між членами команди із завдання розгляд таких питань, зокрема:

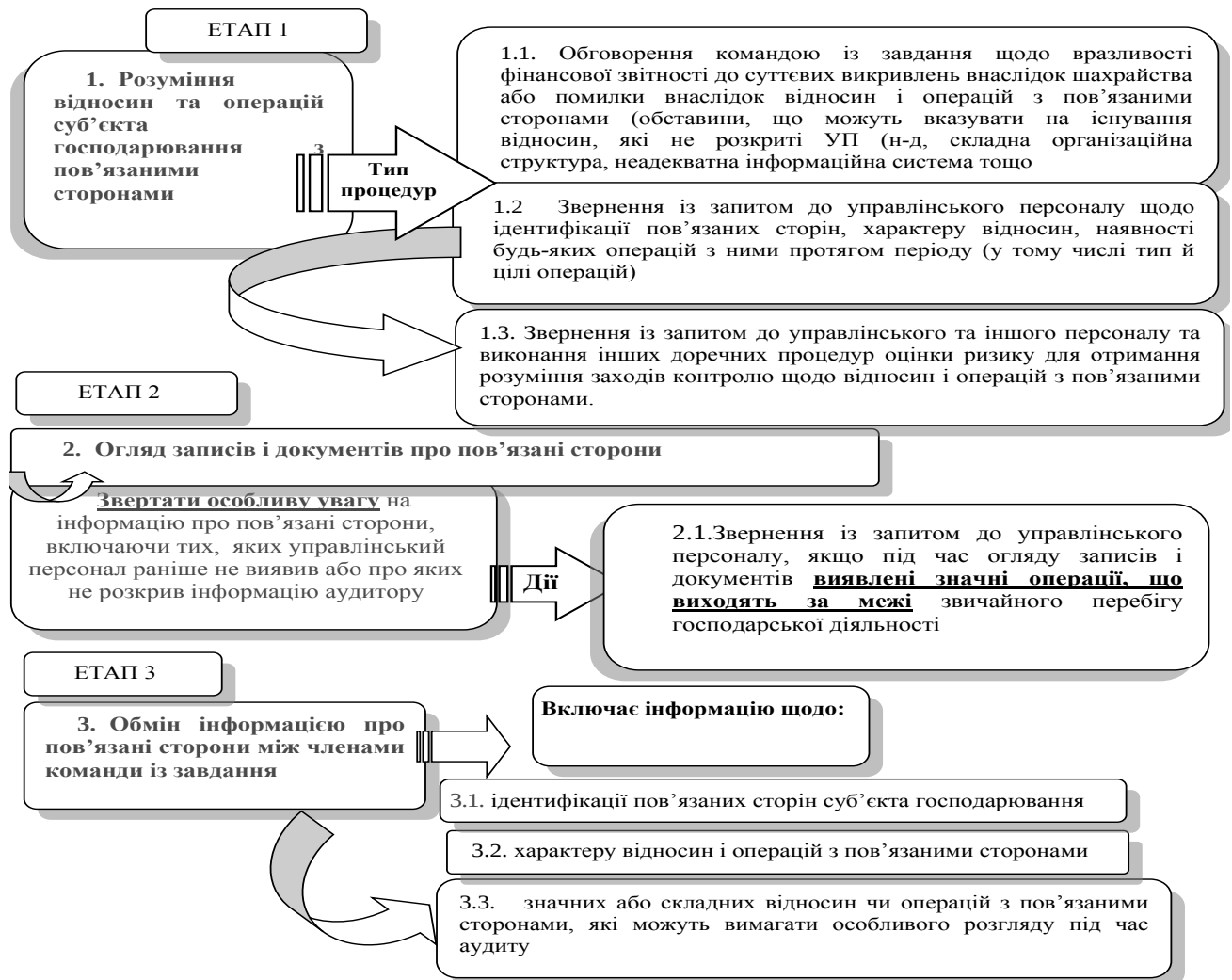


Рис.1. Методичні підходи послідовності дій аудитора для отримання інформації щодо виявлення РСВ за операціями з пов'язаними сторонами

Джерело: систематизовано та деталізовано за [1]

- характер, ступінь відносин та операцій із пов'язаними сторонами (для цього можуть бути використані аудиторські записи щодо пов'язаних сторін, виявлених під час попереднього аудиту);
- наголошення на важливості дотримання професійного скептицизму протягом аудиту;
- обставини або умови, що можуть вказувати на існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал не виявив або

не розкрив аудиту (наприклад, складна організаційна структура, неадекватна інформаційна система тощо);

- визначення записів або документів, які можуть свідчити про існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами;
- ставлення управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до виявлення, належного відображення в обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами;
- нагадування про існування ризику нехтування управлінським персоналом відповідними заходами контролю;

Слід зазначити, що при отриманні розуміння відносин та операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами важливим кроком є розгляд різних варіантів та сценаріїв того, як пов'язані сторони можуть бути використані під час маніпулювання з фінансовою звітністю[2], наприклад (рис.2) :

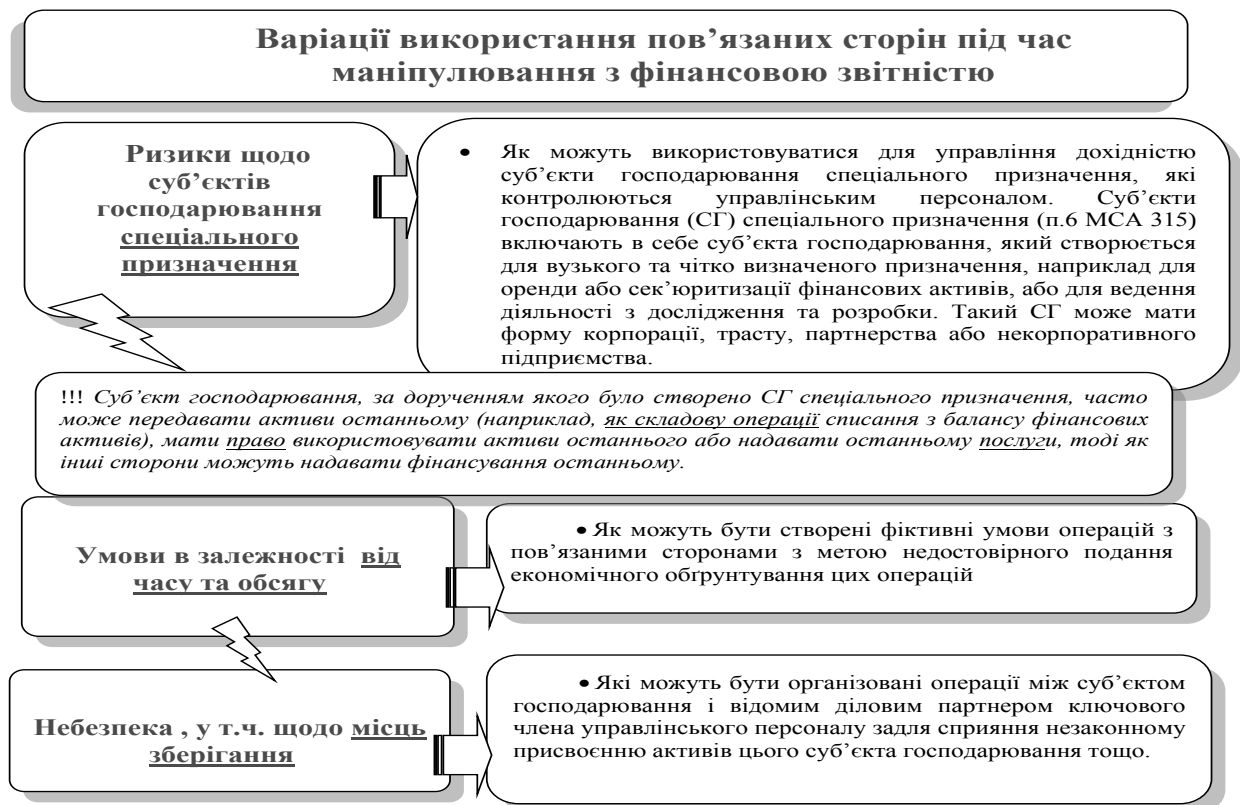


Рис.2. Окремі складові при розгляді сценаріїв використання пов'язаних сторін під час маніпулювання з фінансовою звітністю

Джерело: сформовано за власними дослідженнями

Власні дослідження доводять, що вимога, яка стосується звернення до управлінського персоналу із запитом щодо ідентифікації пов'язаних сторін, характеру відносин, наявності будь-яких операцій з ними протягом періоду (у тому числі тип й цілі операцій), має бути дотримана аудитором, навіть у тих випадках, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування не встановлює вимоги до пов'язаних сторін.

Крім того, в повторюваних завданнях, відповідь управлінського персоналу на такий запит, створює аудитору основу для порівняння інформації, наданої управлінським персоналом, із аудиторськими записами про пов'язані сторони, які були зроблені при виконанні попередніх завдань[3].

Важливим для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок операцій з пов'язаними сторонами є отримання аудитором розуміння заходів контролю, які використовує суб'єкт господарювання з метою:

- ☐ ідентифікації, відображення в обліку та розкриття інформації щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- ☐ санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами;
- ☐ санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності

Для отримання розуміння з цих питань Міжнародний стандарт аудиту 550 «Пов'язані сторони» (далі – МСА 550) вимагає від аудитора звернутися з запитом до управлінського персоналу або іншого персоналу, який є обізнаним з цих питань, та виконати інші доречні процедури оцінки ризиків, зокрема спостереження за заходами з нагляду і перевірки управлінським персоналом, а також інспектування наявної доречної документації [5].

Окрім керівництва, до іншого персоналу суб'єкта господарювання, які можуть бути обізнаними щодо пов'язаних сторін та контролю за відносинами

і операціями з ними, можуть входити: а) ті, кого наділено найвищими повноваженнями; б) внутрішні аудитори; с) штатні юристи; д) співробітники, які мають повноваження ініціювати, обробляти або реєструвати значні операції, які виходять за межі звичайної діяльності суб'єкта господарювання, та особи, які здійснюють нагляд чи моніторинг за такими співробітниками.

Важливість отримання розуміння заходів контролю за відносинами і операціями з пов'язаними сторонами полягає у тому, що якщо аудитор дійде висновку, що такі заходи контролю є неефективними або взагалі відсутні, аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо відносин і операцій з пов'язаними сторонами.

В такому випадку МСА вимагає від аудитора розглянути вплив цього питання на аудит, включаючи вплив на думку, що буде висловлена у звіті аудитора.

Слід зазначити, що на підставі отриманих аудиторських доказів щодо відносин та операцій з пов'язаними сторонами аудитор повинен дати оцінку повноті та правильності відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання операцій із пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування [4]. При оцінці суттєвості викривлення аудитор має врахувати не лише розмір викривлення, а й характер викривлення, зокрема, для користувачів фінансової звітності значущість операції може залежати не лише від суми операції, що відображена в обліку, а й від інших особливих доречних чинників, зокрема, характер відносин з пов'язаною стороною. Оцінювання викривлення завжди включає в себе і оцінювання розкриття інформації у фінансовій звітності. Стосовно пов'язаних сторін, аудитор повинен оцінити, чи факти й обставини відносин і операцій суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами було належно узагальнено та подано так, що розкриття інформації є зрозумілими (рис. 3).



Рис. 3. Умови та обставини незрозумілого розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами

Джерело: систематизовано та згруповано на основі [6]

Поряд з цим, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування містить вимоги до пов'язаних сторін, суб'єкту аудиторської діяльності (далі – САД) необхідно отримати від управлінського персоналу і, де це доречно, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, письмові запевнення того, що вони:

(а) розкрили аудитору інформацію щодо пов'язаних сторін суб'єкта господарювання та всі відносини й операції з пов'язаними сторонами, про які їм відомо;

(б) забезпечили належне відображення в обліку і розкриттів інформації щодо таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи.

На додаток до цих письмових запевнень, аудитор може звернутися до управлінського персоналу з числа тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за письмовими запевненнями в наступних обставинах:

- якщо вони схвалили особливі операції з пов'язаними сторонами, які:
 - (і) суттєво впливають на фінансову звітність; або
 - (іі) стосуються управлінського персоналу;

- якщо вони надали усні запевнення аудитору щодо деталей певних операцій з пов'язаними сторонами;
- якщо вони мають фінансову або іншу зацікавленість у пов'язаних сторонах або в операціях з пов'язаними сторонами.

Зі свого боку аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями (виключення становлять випадку, коли всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання), про значні питання, які виникають протягом аудиту в зв'язку з пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання [1]. До таких значних питань щодо пов'язаних сторін, про які потрібно повідомляти, можна віднести:

- нерозкриття (навмисне або ненавмисне) управлінським персоналом аудитору інформації щодо пов'язаних сторін або операцій з пов'язаними сторонами, які можуть привернути увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до значних відносин і операцій з пов'язаними сторонами, про які вони не могли знати раніше;
- виявлення значних операцій з пов'язаними сторонами, які не було належно санкціоновано та схвалено, що може викликати підозру в шахрайстві;
- незгода з управлінським персоналом щодо відображення в обліку і розкриттів інформації щодо значних операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- недотримання застосовних законів або нормативних актів, які забороняють чи обмежують особливі типи операцій з пов'язаними сторонами;
- складність при виявленні сторони, яка в кінцевому підсумку контролює суб'єкт господарювання.

У цій відповідності, саме інформаційний аспект взаємовідносин та операцій між пов'язаними сторонами, який тісно пов'язаний із підвищеним ризиком викривлення фінансової звітності, вимагає докорінних змін та

активної реалізації подальших аудиторських процедур, що мають відповідати оціненим ризикам. Тобто, нагальним є постійне здійснення САД прийнятних аудиторських процедур щодо повноти отриманого переліку пов'язаних сторін; проведення належного тестування відомих операцій та залишків із пов'язаними сторонами; здатність оцінити та протестувати розкриття інформації щодо пов'язаних сторін.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі:

Отже, з огляду на зазначене та враховуючи вимоги професійних стандартів аудиту щодо обґрунтування основи для висновку САД про досягнення загальних та локальних цілей, слід також передбачити реалізацію окремих процедурних вимог при наявності конкретних обставин з операціями і залишками між пов'язаними сторонами.

Література

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років. Частина 1. : Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 15.01.2025).
2. Царенко О. В. Щільність взаємозв'язків між стандартами аудиту для адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Ефективна економіка. 2023. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 15.12.2024).
3. Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис....д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 453 с.
4. Проскуріна Н. М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія. К.: Центр учбової літератури, 2012. 79 с.
5. Царенко О. В., Кармазін В. А. Об'єкти локалізації зусиль під час розробки та виконання аудиторських процедур як основа послідовних дій

аудитора для запобігання ризику шахрайства. Ефективна економіка. 2022. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 02.03.2025).

6. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль: Економічна думка. 2013. 192 с.

References

1. International Auditing and Assurance Standards Board (2018), “Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016–2017 Edition, Part 1”, available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/ISA%202016-2017_part%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/ISA%202016-2017_part%201(1).pdf) (Accessed 15 January 2025).

2. Tsarenko, O.V. (2023), “Density of relationships between auditing standards for an adaptive response to the assessed risks of material mistakes due to fraud”, *Efektyvna ekonomika*, [Online], vol. 2, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 15 Desember 2024).

3. Red’ko, O.Yu. (2009), “Methodology and organization of professional audit in Ukraine. State and Prospects of Development”, Abstract of Doctor of Economic Sciences dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), State Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine.

4. Proskurina N.M., (2012), *Rozvytok protsedur audytu: teoriia ta metodolohiia* [Development of audit procedures: theory and methodology], Kyiv, Ukraine.

5. Tsarenko, O.V. and Karmazin, V.A. (2022), “Objects of localization of efforts during the development and execution of audit procedures as a basis for consistent actions of the auditor to prevent the risk of fraud”, *Efektyvna ekonomika*, [Online], vol. 9, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 02 March 2025).

6. Rudnytskyi, V.S. (2013) *Metodolohiia i orhanizatsiia audytu* [Methodology and organization of audit], Ekonomichna dumka, Ternopil, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 13.05.2025 р.