

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/10.32702/2307-2105.2025.5.10>

УДК 657.6

*О. В. Царенко,
д. е. н., професор,
Голова комітету з контролю якості аудиторських послуг,
Аудиторська палата України
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-7594-4135>*

**АДАПТИВНЕ РЕАГУВАННЯ НА ВІДНОСИНИ ТА ОПЕРАЦІЇ З
ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПОДАЛЬШИХ
АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР**

*O. Tsarenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Chairman of the Audit Quality Control Committee,
Audit Chamber of Ukraine*

**ADAPTIVE RESPONSE TO RELATED PARTY RELATIONSHIPS AND
TRANSACTIONS BASED ON THE RESULTS OF FURTHER AUDIT
PROCEDURES**

У даній статті запропоновані методичні підходи до характеру, часу і обсягу подальших аудиторських процедур, що розроблені у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення та залежать від характеру таких ризиків і обставин суб'єкта господарювання з метою адаптивного

реагування на відносини та операції з пов'язаними сторонами. Аргументовано, що багато систем фінансової звітності, включаючи МСФЗ та НП(С)БО, містять вимоги щодо обліку та розкриття інформації про операції пов'язаних сторін, щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти їх природу та фактичний або потенційний вплив на бізнес. Обґрунтовано, що не забезпечення проведення САД належного тестування відомих операцій та залишків із пов'язаними сторонами, включаючи нездатність оцінити та протестувати розкриття інформації щодо пов'язаних сторін несуть підвищений ризик викривлення фінансової звітності як внаслідок шахрайства (оскільки шахрайство завжди легше здійснити через пов'язані сторони), так і через помилки.

This article proposes methodological approaches to the nature, timing and extent of further audit procedures that are developed in response to the assessed risks of material misstatement and depend on the nature of such risks and the circumstances of the entity in order to respond adaptively to relationships and transactions with related parties. It is argued that many financial reporting systems, including IFRS and NP(S)BO, contain requirements for accounting for and disclosure of information about related party transactions so that users of financial statements can understand their nature and actual or potential impact on the business. It is considered that the bulk of the auditor's work in forming the auditor's opinion consists of obtaining and evaluating audit evidence. Audit procedures performed by the auditor to obtain audit evidence may include inquiries, inspections, observations, confirmations, recalculations, re-performance and analytical procedures on the substance. In these conditions, the auditor is not limited to any one procedure, but combines different procedures with each other. Given the different scope and scope of ISA 550, it is appropriate to regulate the performance of further audit procedures and to highlight different situations that will require the CAE to perform additional actions when performing certain further audit procedures on the substance, taking into account some of the risk

factors of material misstatement that arise in connection with the failure of the entity to properly consider and disclose relationships and transactions with its related parties. It is reasoned that the failure of the CAE to conduct adequate testing of known transactions and balances with related parties, including the inability to evaluate and test disclosures about related parties, carries an increased risk of misstatement of the financial statements both due to fraud (since fraud is always easier to commit through related parties) and due to errors. It was found that it is the information aspect of relationships and transactions between related parties, which is closely related to the increased risk of financial statement misstatement, that requires fundamental changes and active implementation of further audit procedures that should correspond to the assessed risks.

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

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

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Недостатня увага САД до адекватності розкриття інформації про окремі операції з пов'язаними сторонами у примітках приводить до недоліків виконання аудиторських процедур оцінки відповідності загального подання фінансової звітності застосовній концептуальній основі. У цих умовах, не проведення САД належного тестування відомих операцій та залишків із пов'язаними сторонами, включаючи нездатність оцінити та протестувати розкриття інформації щодо пов'язаних сторін несуть підвищений ризик викривлення фінансової звітності як внаслідок шахрайства (оскільки шахрайство завжди легше здійснити через пов'язані сторони), так і через помилки.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Теоретико-методичні, методологічні та організаційні засади аудиту відносин й операцій між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами знайшли своє відображення в наукових працях вітчизняних учених: В. В. Рядської, О.Ю. Редько, Н.М. Проскуріної, О.В. Харламової, Н.В. Кармазіної та ін. Віддаючи належне значення науковим доробкам науковців, доцільно зазначити, що недостатньо вивченими залишаються під час аудиту фінансової звітності проблеми взаємозв'язку подальших аудиторських процедур з оцінкою ризиків, що виникають у зв'язку з нездатністю суб'єкта господарювання належним чином враховувати та розкривати відносини та операції з його пов'язаними сторонами, що створює необхідність поглиблення наукових досліджень з акцентом на методичний інструментарій до структурної архітектури подальших аудиторських процедур щодо операцій з пов'язаними сторонами у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування методичного та прикладного інструментарію із виокремленням послідовності виконання подальших аудиторських процедур, імплементація яких у практичному аспекті дасть змогу отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі як основи формування обґрунтованих висновків щодо відсутності суттєвих викривлень у відносинах та операціях з пов'язаними сторонами під час аудиту фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу досліджень. З огляду на вимоги Міжнародного стандарту аудита 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» (далі – МСА 330) зазначимо, що ціллю аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення шляхом розроблення і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики [1].

З огляду на широкий спектр завдань, розв'язуваних за допомогою МСА 330, виокремлено його атрибутивну взаємодію з іншими Міжнародними

стандартами аудиту при виконанні завдання з надання впевненості, що створює основу для послідовного підходу під час розробки та виконання аудиторських процедур. Так, посилаючись на МСА 330 , МСА 550 «Пов'язані сторони» (далі – МСА 550) вимагає від аудитора виконання дій для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо оцінених ризиків суттєвого викривлення у зв'язку з відносинами і операціями з пов'язаними сторонами [2] .

Об'єктивним є зазначити, що характер, час і обсяг подальших аудиторських процедур, розроблених аудитором у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення через відносини та операції з пов'язаними сторонами, повинні залежати від характеру таких ризиків і обставин суб'єкта господарювання [3]. Наприклад, у якості подальших аудиторських процедур по суті, аудитор може:

- перевірити протоколи засідань директорів та інші записи про операції з директорами та пов'язаними особами, щоб перевірити їх адекватність;
- інспектувати будь-які угоди та контракти з участю пов'язаних сторін, включаючи відстеження деталей таких операцій у будь-якій доступній вихідній інформації;
- перевірити операції із пов'язаними сторонами з метою впевнитися, що такі операції відображені: (i) в повному обсязі; (ii) у відповідному звітному періоду; (iii) на підставі правових первинних документів; (iv) в сумі, що відповідає первинному документу; (v) на ринкових умовах;
- перевірити, що значні угоди, укладені з пов'язаними сторонами, відповідним чином затверджені;
- виконати тести заходів контролю суб'єкта господарювання щодо повноти і точності реєстрації відносин та операцій з пов'язаними сторонами, якщо операції між суб'єктом господарювання та його пов'язаними сторонами є численними, а значний обсяг інформації про такі операції ініціюється,

реєструється, обробляється чи звітується в електронній формі в інтегрованій системі;

- надати запити про зовнішні підтвердження пов'язаним сторонам та/або іншим третім сторонам (що можуть володіти інформацією), щоб оцінити фінансову спроможність пов'язаних сторін щодо погашення зобов'язань, виконання угод про постачання, надання гарантій тощо;

- розглянути події після звітної дати, щоб з'ясувати, чи вони можуть яким-небудь вплинути на питання, які потребують розкриття; тощо.

Також, з огляду на різні масштаби й області застосування МСА 550, представляється доцільним регламентувати виконання подальших аудиторських процедур та виділити різні ситуації, що будуть вимагати від суб'єкта аудиторської діяльності (далі – САД) додаткових дій при виконанні окремих подальших аудиторських процедур по суті, зважаючи на деякі фактори ризику суттєвого викривлення, що виникають у зв'язку з нездатністю суб'єкта господарювання належним чином враховувати та розкривати відносини та операції з його пов'язаними сторонами (рис.1).

Так, при *не адекватному розкритті* управлінським персоналом інформації про окремі операції з пов'язаними сторонами у примітках до фінансової звітності (*цей ризик визначено аудитором як значний*), як дії у відповідь на такий ризик, САД може виконати наступні аудиторські процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів, зокрема:

- в залежності від обставин направити запити про зовнішнє підтвердження банкам, поручителям, іншим посередникам, юридичним фірмам, що консультують клієнта, для визначення особливих умов та суми операції;

- направити запити про зовнішнє підтвердження пов'язаним сторонам щодо цілей, умов та суми операції та співставити відповіді з поясненнями управлінського персоналу. Але враховуйте, що така процедура може бути менш ефективною, якщо у аудитора є підстави вважати, що суб'єкт господарювання може вплинути на відповіді пов'язаних сторін [4];

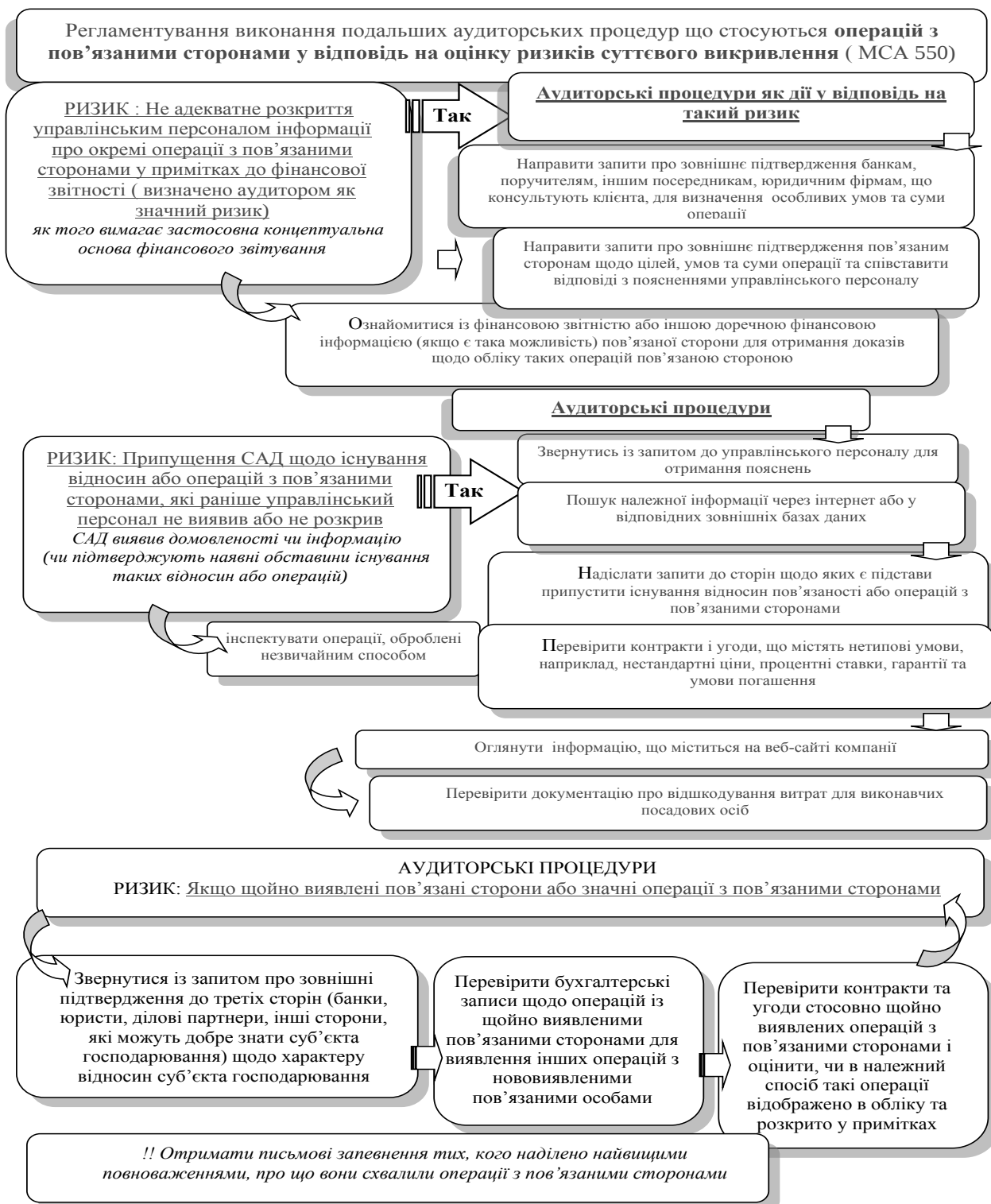


Рис.1. Методичні підходи до визначення подальших аудиторських процедур щодо операцій з пов'язаними сторонами у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення (власна пропозиція)

- ознайомитися із фінансовою звітністю або іншою доречною фінансовою інформацією (якщо є така можливість) пов'язаної сторони для отримання доказів щодо обліку таких операцій пов'язаною стороною; тощо.

Крім цього, існує ситуація, коли САД ідентифікував ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства в результаті наявності пов'язаної сторони з домінуючим впливом і оцінив його як значний. При цьому, слід пам'ятати, що виявлення та оцінювання ризиків суттєвого викривлення відбувається у відповідності до вимог МСА 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), але МСА 550 висуває дві додаткових вимоги.

По-перше, МСА 550 наголошує на тому, що якщо за результатами виконаних процедур оцінки ризиків аудитором було виявлено значні операції з пов'язаними сторонами, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, такі операції мають бути визначені ним як такі, що призводять до значних ризиків [1]. Відповідно до МСА 315 та інших відповідних МСА визначення значних ризиків дозволяє аудиторі зосередити більше уваги на них шляхом виконання необхідних заходів реагування .

По-друге, якщо при виконанні процедур оцінки ризиків аудитор виявляє чинники ризику шахрайства через обставини, що стосуються існування пов'язаної сторони з домінуючим впливом, він повинен розглянути цю інформацію в процесі ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства з урахуванням вимог МСА 240, який звертає увагу аудитора на той факт, що домінування в управлінському персоналі однієї особи або невеликої групи осіб при одночасній відсутності компенсаторних заходів контролю є чинником ризику шахрайства [5].

Визначаємо, що у цих умовах подальші аудиторські процедури САД можуть враховувати, зокрема:

- запити та/або обговорення з управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями щодо ділових відносин, що існують між суб'єктом господарювання та пов'язаною стороною із домінуючим впливом;

- звертання до пов'язаної сторони із запитом про зовнішнє підтвердження, наприклад, щодо наявності чи відсутності певних умов про які стало відомо аудитору;

- інспектування значних контрактів з пов'язаною стороною;
- пошук належної історичної інформації через інтернет або у відповідних зовнішніх базах даних ділової інформації; тощо.

Поряд з цим, виходячи з досвіду попередніх аудитів фінансової звітності та результатів дослідження, може також скластися ситуація, при якій САД робить припущення щодо існування відносин або операцій з пов'язаними сторонами, *які раніше управлінський персонал не виявив або не розкрив* (рис.1). Тож, подальші дії аудитора повинні бути направлені на визначення, чи підтверджують наявні обставини існування таких відносин або операцій. Для цього САД може виконати наступні аудиторські процедури [6]:

- звернутись із запитом до управлінського персоналу для отримання пояснень;

- пошук належної інформації через інтернет або у відповідних зовнішніх базах даних;

- надіслати запити до сторін щодо яких є підстави припустити існування відносин пов'язаності або операцій з пов'язаними сторонами;

- перевірити контракти і угоди, що містять нетипові умови, наприклад, нестандартні ціни, процентні ставки, гарантії та умови погашення;

- інспектувати операції, оброблені незвичайним способом;

- оглянути інформацію, що міститься на веб-сайті компанії;

- перевірити документацію про відшкодування витрат для виконавчих посадових осіб; тощо.

Зазначасмо, що доцільним також є виконання належних аудиторських процедур по суті щодо таких щойно виявлених пов'язаних сторін або значних операцій з пов'язаними сторонами, наприклад:

- звернутися із запитом про зовнішні підтвердження до третіх сторін (банки, юристи, ділові партнери, інші сторони, які можуть добре знати суб'єкта господарювання) щодо характеру відносин суб'єкта господарювання з щойно виявленими пов'язаними сторонами;

- перевірити бухгалтерські записи щодо операцій із щойно виявленими пов'язаними сторонами для виявлення інших операцій з нововиявленими пов'язаними особами;

- отримати письмові запевнення тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про що вони схвалили операції з пов'язаними сторонами;

- перевірити контракти та угоди стосовно щойно виявлених операцій з пов'язаними сторонами і оцінити, чи в належний спосіб такі операції відображено в обліку та розкрито у примітках.

Якщо протягом аудиту встановлено наявність значних операцій з пов'язаними сторонами, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання, то подальші дії аудитора крім запитів управлінському персоналу щодо економічного обґрунтування таких операцій, наприклад, може бути інспектування контрактів та угод, укладених з пов'язаними сторонами по операціям, що виходять за межі звичайного ведення господарської діяльності, з метою оцінки економічного обґрунтування цих операцій тощо.

Перевіряючи твердження управлінського персоналу щодо проведення операції з пов'язаною стороною *на таких самих умовах, що й операція з непов'язаною стороною (за ринковою угодою)*, САД має отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі за допомогою наступних подальших процедур по суті, а саме:

- порівняти ціну операції з пов'язаною стороною з ціною аналогічної операції з непов'язаними сторонами (за ринковою угодою);
- інспектування договорів, контрактів або інших документів, що підтверджують умови операції з пов'язаними і непов'язаними сторонами, щоб отримати докази, що умови операції з пов'язаною стороною еквівалентні умовам, які зазвичай узгоджуються між незалежними сторонами. Ці документи повинні містити інформацію про всі важливі умови операції, такі як: предмет операції, ціна операції, терміни виконання операції, умови платежу, умови гарантій тощо;
- залучити зовнішнього експерта, який визначить ринкову вартість і підтвердить ринкові умови операції;
- порівняти умови операції із загальновідомими ринковими умовами для подібних операцій на відкритому ринку;
- здійснити пошук даних в зовнішніх джерелах інформації щодо підтримки твердження управлінського персоналу про ринковість угоди;
- протестувати дані, надані управлінським персоналом, на підтримку тверджень про ринковість угоди на предмет їх точності, повноти та доречності; тощо.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі:

Таким чином, на підставі вищезазначеного, 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.

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: 28.01.2025).
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: 07.12.2024).
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: 09.03.2025).
6. Рядська В. В. *Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні* : дис....док. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2015. 566 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 28 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”, *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 2, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 07 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”, *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 9, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 09 March 2025).

6. Riads'ka, V.V. (2015), “Audit in the development of entrepreneurial activity in Ukraine”, Abstract of Doctor of Economic Sciences dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 13.05.2025 р.