

**ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ АУДИТУ
ОПЕРАЦІЙ З АФІЛІЙОВАНИМИ ОСОБАМИ ПРИ ВИКОНАННІ
ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

У сучасних умовах ведення бізнесу, які характеризуються зростанням частки операцій із афілійованими (пов'язаними) особами, від аудиторів вимагається врахування всіх потенційних ризиків нерозкриття даних щодо таких відносин під час аудиту фінансової звітності. Висока ймовірність виникнення негативних фінансово-економічних і юридичних наслідків у результаті встановлення відносин контролю, здійснення суттєвого впливу на результати господарської діяльності інших суб'єктів, а також набуття спільних інтересів ставить перед аудитором завдання щодо особливого підходу до планування та проведення аудиторської перевірки.

Відповідальність аудитора стосовно відносин і операцій із афілійованими особами під час виконання завдань із аудиту фінансової звітності регламентується Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 550 «Пов'язані сторони» [4, с. 562-590]. Зважаючи на те, що афілійовані сторони не є незалежними при здійсненні господарської діяльності, багато концептуальних основ фінансового звітування встановлюють особливості з відображення в обліку та розкриття у фінансовій звітності даних щодо відносин з ними. Зокрема, в Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо пов'язаних осіб та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [6]. Норми даного Положення застосовують усі суб'єкти господарювання, котрі, згідно з вимогами законодавства [3; 5], не повинні подавати консолідовану звітність.

Але необхідно підкреслити, що МСА 550 розширює відповідальність аудитора, адже зазначено, що навіть якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлює мінімальні (нечіткі) вимоги до пов'язаних сторін або взагалі їх не встановлює, тоді аудитор повинен добре зрозуміти відносини й операції між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами для того, щоб він зміг з'ясувати чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї цих відносин і операцій, такою, що, по-перше, забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання), а по-друге, не вводить в оману [4, с. 565].

Отже, аудитор не повинен обмежуватися вимогами нормативних та законодавчих документів, а зобов'язаний ретельно планувати процедури перевірки операцій із афілійованими особами. Згідно з вимогами МСА 550 [4, с. 565], планування і проведення аудиту з професійним скептицизмом є особливо важливим з огляду на ризик неповного розкриття чи умисного приховування інформації щодо відносин та операцій з пов'язаними сторонами. Зважаючи на це, аудитор повинен спланувати та здійснити аудит таким чином,

щоб отримати достатні аудиторські докази, які б давали змогу з упевненістю зробити висновки з відображення у фінансовій звітності правдивої інформації стосовно операцій підприємства з афілійованими особами. Під час перевірки операцій із афілійованими особами аудитор повинен пересвідчитися, що вони належним чином відображені в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Згідно з МСА 550, аудитор повинен здійснювати оцінку щодо ризиків суттєвого викривлення, зумовлені тим, що суб'єкт господарювання у неналежний спосіб може відображати в обліку та звітності інформацію щодо відносин, операцій чи залишків з афілійованими сторонами відповідно до вимог концептуальної основи [4, с. 565]. Крім того, унаслідок властивих аудиту обмежень, є ризик невиявлення афілійованих сторін, оскільки провідний управлінський персонал може не знати про наявність відносин і операцій із ними, адже процес визначення пов'язаних осіб вимагає виконання значного обсягу роботи й аналізу як взаємозв'язків у власному підприємстві, так і основних контрагентів, а також визначення суб'єктів із прямим та опосередкованим володінням, можливостями здійснення суттєвого впливу і контролю на їх діяльність.

Зокрема, під час аудиторської перевірки суб'єктів господарювання, що не подають консолідовану фінансову звітність, аудитору рекомендується виконати такі аудиторські процедури: зробити запити про наявність зв'язків провідного управлінського персоналу з іншими господарюючими суб'єктами; здійснити аудиторські процедури, спрямовані на виявлення переліку афілійованих сторін та зв'язків між ними; зробити запити аудиторам-попередникам щодо виявлених ними афілійованих по відношенню до суб'єкта господарювання осіб; проаналізувати список виявлених афілійованих сторін з метою дослідження їх впливу на діяльність суб'єкта господарювання шляхом здійснення контролю чи суттєвого впливу; дослідити документацію з операцій із виявленими афілійованими особами за попередній період; вивчити протоколи засідань ради директорів, зборів акціонерів, інших установчих документів з метою отримання даних про їх частки володіння у статутному капіталі суб'єкта та формування на основі цих даних переліку афілійованих осіб за принципом прямої, опосередкованої участі, через склад колегіального виконавчого органу і наглядової ради тощо.

У МСА 550 зазначено, що протягом аудиту аудитор може інспектувати записи або документи, які можуть надавати інформацію про відносини й операції з пов'язаними сторонами. Наприклад, підтвердження від третіх сторін, отримані аудитором (на додаток до підтверджень від банків або зовнішніх юристів); декларації суб'єкта господарювання з податку на прибуток; інформацію, що надається суб'єктом господарювання регуляторним органам; реєстри акціонерів для виявлення основних акціонерів суб'єкта господарювання; заяви про конфлікти інтересів від управлінського персоналу і тих, кого наділено найвищими повноваженнями; записи про інвестиції суб'єкта господарювання та його пенсійні плани; контракти й угоди з ключовим управлінським персоналом і тими, кого наділено найвищими повноваженнями;

значні контракти й угоди, що виходять за межі звичайного перебігу господарської діяльності суб'єкта господарювання; особливі рахунки-фактури й листування з професійними консультантами суб'єкта господарювання; поліси (контракти) страхування життя, придбані суб'єктом господарювання; значні контракти, умови яких переглянуті суб'єктом господарювання протягом періоду; звіти відділу внутрішнього аудиту; документи, які надавалися суб'єктом господарювання регуляторному органу на ринку цінних паперів (наприклад, проспекти емісії) [4, с. 580-581].

Під час проведення аудиторської перевірки для виявлення існування афілійованих сторін особливу увагу необхідно звернути на такі операції: господарські операції, де використовуються інші, ніж звичайно, ціни, процентні ставки, гарантії та умови оплати тощо; операції, проведення яких не має логічних причин, з точки зору аудитора; операції, де зміст не відповідає їх формі; незвичайні або рідкісні операції; не виправдано більший відсоток операцій з певними покупцями чи постачальниками, ніж звичайно, з іншими партнерами; здійснення операцій із суб'єктами, що зареєстровані в зонах із пільговим оподаткуванням; санкціонування або оформлення операцій особами, які, звичайно, не здійснюють такі операції [2, с. 155].

Питання розробки чітких методик аудиту операцій із пов'язаними особами, незважаючи на наявність окремого стандарту потребують підвищеної уваги, адже дослідження показують, що до основних зауважень, характерних для систем контролю якості перевірених суб'єктів аудиторської діяльності, відносять відсутність задокументованих процедур перевірки інформації від управлінського персоналу щодо переліку афілійованих осіб, характеру та змісту операцій із ними [1, с. 633].

Література

1. Антонюк О. Р. Вектори розвитку систем контролю якості надання аудиторських послуг в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 21 С. 631-634. URL: <http://global-national.in.ua/archive/21-2018/120.pdf> (дата звернення: 04.05.2020).
2. Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навч. посіб. Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.
3. Консолідована фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 27 черв. 2013 р. № 2. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (дата звернення: 04.05.2020).
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; пер. з англ. Ольховікова О. Л., Шульман М. К. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. Видання 2016-2017 р., ч. 1, 1141 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 04.05.2020).
6. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 18 черв. 2001 р. № 23. URL: <https://zakon.ra.da.gov.ua/laws/show/z0539-01> (дата звернення: 04.05.2020).