

## Організаційні форми аудиту ефективності ділового партнерства

*Аудит ефективності ділового партнерства виступає засобом аналізу та контролю ділових партнерських зв'язків у аспекті оптимізації управління фінансовими ресурсами підприємства. Його реалізація можлива як у формі внутрішнього аудиту, шляхом виконання поставлених завдань працівниками служби внутрішнього аудиту, так і зовнішнього – залучення незалежних експертів.*

*Стаття присвячена розкриттю відмінностей та переваг організаційних форм аудиту ефективності ділового партнерства, що дозволяє обґрунтувати вибір тієї чи іншої форми в діяльності торговельних підприємств. Досліджено характерні особливості організаційних форм аудиту ефективності ділового партнерства у розрізі державного обов'язкового аудиту (шляхом розкриття функцій та повноважень відповідних державних органів) та незалежного аудиту (у пріоритетному аспекті залучення зовнішніх незалежних аудиторів для перевірки). Обґрунтовано необхідність проведення зовнішнього аудиту ефективності ділового партнерства та державного аудиту підприємств з державною часткою власності. Розкрито організаційні відмінності між зовнішнім та внутрішнім аудитом ефективності ділового партнерства.*

**Ключові слова:** аудит, ділове партнерство, ефективність, організаційні форми, внутрішній аудит.

## Организационные формы аудита эффективности делового партнерства

*Аудит эффективности делового партнерства выступает средством анализа и контроля деловых партнерских связей в аспекте оптимизации управления финансовыми ресурсами предприятия. Его реализация возможна как в форме внутреннего аудита, путем выполнения поставленных задач сотрудниками службы внутреннего аудита, так и внешнего путем привлечения независимых экспертов.*

*Статья посвящена раскрытию отличий и преимуществ организационных форм аудита эффективности делового партнерства, что позволяет обосновать выбор той или иной формы аудита в деятельности торговых предприятий. Исследованы характерные особенности организационных форм аудита эффективности делового партнерства в разрезе государственного обязательного аудита (путем раскрытия функций и полномочий соответствующих государственных органов) и независимого аудита (в приоритетном аспекте привлечения внешних независимых аудиторов для проверки). Обоснована необходимость проведения внешнего аудита эффективности делового партнерства и государственного аудита предприятий с государственной долей собственности. Раскрыты организационные различия между внешним и внутренним аудитом эффективности делового партнерства.*

**Ключевые слова:** аудит, деловое партнерство, эффективность, организационные формы, внутренний аудит.

## Organizational Forms of Audit of Efficiency of Business Partnership

*Efficiency audit of business partnership is a mean of analyzing and monitoring business partnerships in terms of optimizing the financial management of the company. Its implementation is possible both in the form of internal audit by implementation of the tasks placed to the internal audit staff and external - involvement of independent experts.*

*The article elucidates the differences and benefits of organizational forms of efficiency audit of business partnership that will allow justify the choice of any of forms of commercial enterprise. The characteristics of organizational forms of efficiency audit of business partnership are investigated in the context of state statutory audit (by sharing functions and powers of relevant government agencies) and independent audit (in priority aspect of attracting external independent auditors for control). The necessity of an external efficiency audit of business partnership and public audit of the companies with the state share of ownership was proved. Organizational differences between external and internal efficiency audit of business partnership are solved.*

**Keywords:** *audit, business partnership, effectiveness, organizational forms, internal audit.*

**Постановка проблеми.** Організація ефективної діяльності торговельного підприємства є неможливою без забезпечення управління закупівлями та налагодження високоякісної взаємодії між діловими партнерами, а також контролю цих процесів. При цьому контроль, як одна з головних функцій менеджменту, не повинен обмежуватись ретроспективним характером, але здійснювати оперативний вплив на більш раціональне використання фінансових ресурсів торговельного підприємства задля отримання економічного ефекту з урахуванням якісних характеристик відбору його ділових партнерів. Налагодження системи контролю ефективності відносин ділового партнерства можливе у формі внутрішнього та зовнішнього аудиту. Вибір тієї чи іншої форми контролю вимагає критичної оцінки їх організаційних засад.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблем організації аудиту присвячені праці Н.С. Акімової, А.В. Мамишева, Б.В. Мельничука, Є.В. Мниха, Т.А. Наумової, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, А.Н. Саунина та інших. Однак, організаційні засади аудиту ефективності ділового партнерства наразі є недостатньо розкритими. Зокрема, потребують визначення та обґрунтування організаційні форми такого напрямку аудиту виходячи з цільового спрямування підприємства та особливостей сфери його діяльності.

**Метою статті** є розкриття відмінностей та переваг організаційних форм аудиту ефективності ділового партнерства, що дозволить обґрунтувати вибір тієї чи іншої форми в діяльності торговельних підприємств.

**Вклад основного матеріалу.** Актуальним завданням для підприємницьких структур, що функціонують у національній економічній системі, є реалізація принципу демократичності у процесі побудови ефективної системи фінансового контролю. Основоположним постулатом ринкової економіки є диверсифікація контролю у двох напрямках: зовнішньому та внутрішньому. У першому випадку окрім державного фінансового контролю передбачається незалежний аудиторський контроль (зовнішній аудит). А в другому – ревізія та внутрішній контроль (внутрішній аудит) на підприємстві. Зазначимо, що як внутрішній аудит, так і зовнішній незалежний контроль першочергово функціонують з метою захисту інтересу власників.

Контроль має починатися саме з дій працівників, які спрямовані на реалізацію управлінських рішень топ-менеджменту. Як зазначає М. Робсон, контроль передбачає одночасно процес виявлення помилок конкретних працівників та їхніх успіхів, аналіз

причин, а також обговорення дій, які могли б виправити помилки і закріпити їх успіхи [12, с. 159].

Налагодження ефективної системи контролю за використанням фінансових ресурсів кожним із названих суб'єктів сприятиме розв'язанню поточних проблем підприємства. Це разом із ефективним налагодженням ділових партнерських зв'язків з іншими підприємствами дозволить забезпечити стійкий фінансовий стан у результаті специфічних особливостей та переваг такого партнерства.

Державний контроль ефективності ділового партнерства за законодавством України мають право здійснювати органи Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України та Державна фіскальна служба України в межах своїх повноважень.

Державна фіскальна служба України здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів державних цільових фондів, податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством для всіх підприємств [7, 9].

Перед Державною фінансовою інспекцією України (ДФІУ) стоїть завдання не лише здійснювати контроль за використанням бюджетних коштів, але й за використанням державного майна. Формою проведення такого контролю є не лише ревізія, яка має переважно фіскальні цілі, але і державний фінансовий аудит, який повинен оцінювати ефективність управління фінансовими ресурсами у ході реалізації цільових бюджетних програм.

Державний аудит ефективності ділового партнерства може проводитись в національних компаніях у двох випадках:

- у разі, коли держава володіє контрольним пакетом акцій підприємства чи холдингової компанії;
- у випадку, коли проект фінансується за рахунок бюджетних коштів згідно з певними цільовими бюджетними програмами.

При цьому будь-який з наведених випадків може передбачати проведення тендерних закупівель, які і будуть контролюватись на предмет ефективності ділового партнерства.

Ревізійна комісія є обов'язковим законодавчо закріпленим суб'єкт внутрішнього контролю ефективності ділового партнерства, коли його засновником чи учасником чи публічні акціонерні товариства (ПАТ). Для проведення даної діяльності ревізор законодавчо наділений істотними правами і можливостями, а саме доступом до будь-якої інформації компанії та може безпосередньою взаємодіяти з акціонерами та управлінцями компанії.

## Аудит, аналіз і контроль

Слід зауважити, що функції ревізії і внутрішнього аудиту законодавством визначені не досить чітко, що призводить до дублювання окремих функцій різних органів контролю в ході аудиту ефективності ділового партнерства. Звітність ревізора часто не відрізняється від звітності аудитора і обмежується тільки висвітленням фактів у суттєвому аспекті, що стосуються проведення тендерних закупівель та на предмет дотримання законодавства, відповідно. Для вирішення цієї проблеми доцільно чітко ідентифікувати повноваження та функції ревізійної комісії та внутрішніх аудиторів в установчих документах.

Незалежний аудит ефективності ділового партнерства (недержавний) організаційно можна поділити на 2 види: зовнішній та внутрішній.

У зарубіжній практиці [5, с. 28] зовнішній аудит розрізняють наступним чином:

- 1) аудит на підтвердження фінансової звітності;
- 2) аудит на відповідність вимогам;
- 3) аудит ефективності фінансово-господарської діяльності.

Впродовж останніх років внутрішній аудит в Україні набув значного поширення, а його мета і характер виконання почали досягати більш диверсифікованого вигляду. При цьому базовою вимогою є те, що внутрішній аудит повинен відповідати потребам користувачів, які впливають із особливостей діяльності підприємства.

За визначенням, наданим Інститутом внутрішніх аудиторів, внутрішній аудит – це «незалежна діяльність по оцінці всередині організації для перевірки господарських операцій в інтересах управління. По суті, це вид контролю, який встановлюється за ініціативи керівництва. Контроль здійснюється шляхом вимірювання, оцінки ефективності функціонування інших видів контролю» [1, с. 122].

Наприклад, клієнту можуть надаватися комплексні послуги, які полягають: в аналізі бізнес-партнерів у розрізі як декількох різних проектів та угод, так і в межах одного конкретного проекту; оцінюванні фінансово-економічних показників діяльності ділових партнерів; структуруванні та ранжуванні учасників ринку. Такі послуги є надзвичайно цікавими для користувача, який має на меті отримання високого рівня впевненості в надійності ділового партнера і, як наслідок, реалізації потенційного проекту чи налагодження стратегічного партнерства. Узагальнюючий підхід, щодо об'єднання власне аудиту та консалтингу, як свідчить практика [11], є доволі прогресивним, оскільки, саме таке поєднання дає змогу клієнту отримати комплексне обслуговування і при цьому заощаджує кошти.

Об'єднання декількох видів аудиторських послуг, що практикується багатьма відомими аудиторськими фірмами як в Україні, так і за кордоном, має на меті застосування комплексного підходу до вирішення конкретної задачі, що забезпечує зручність для клієнта та значну економію його часу.

Сучасна практика ведення бізнесу ставить перед собою цілі, що полягають у зміні орієнтаційних спрямувань аудиту на превентивний контроль ефективності ділового партнерства, за допомогою якого можна запобігти значним фінансовим витратам, що пов'язані зазвичай з недалекоглядністю у виборі ділового партнерства. Історична оцінка ділових партнерів, співпраця з якими здійснювалась у минулих періодах, є необхідною і корисною для співставності результатів аналізу, але в процесі прийняття тактичних та стратегічних управлінських рішень щодо вибору ділового партнерства орієнтуватися виключно на результати, досягнуті у минулому, є не зовсім раціональним кроком. Саме тому аудит ефективності ділового партнерства для кожного конкретного проекту потрібно розглядати як специфічний креативний процес, який не може базуватись лише на історичних аналогіях, а повинен містити також прогнозу фінансову інформацію.

Здійснення зовнішнього аудиту ефективності ділового партнерства є актуальним у випадку:

1) здійснення «нетипових» операцій для торговельних підприємств, наприклад, вихід на інший ринок (міжнародний рівень), розширення власного асортименту за рахунок введення нових номенклатурних позицій, торгівля якими наразі не здійснювалась;

2) виникнення конфлікту інтересів щодо вибору ділових партнерів між різними групами власників (акціонерів) або між групою акціонерів і менеджерами підприємства у рамках дотримання чинного законодавства [6, 8];

3) відсутності необхідного досвіду оцінки ефективності ділового партнерства у працівників служби внутрішнього аудиту на підприємстві, або фінансової служби підприємства.

З точки зору користувачів, недоліком аудиту ефективності ділового партнерства є те, що окрім фінансової інформації, він частково ґрунтується на основі абстрактних гіпотетичних припущень, обґрунтованість яких доволі важко перевірити. Наявність невизначеності, як одного з чинників під час оцінювання гіпотетичних тверджень, зумовлює значний ступінь інформаційного ризику для користувачів документації, пов'язаної з ефективністю ділового партнерства. Такий ризик частково залежить і від даних, наданих потенційними контрагентами (надійність ділового партнерства з якими і є предметом аудиту), а саме тієї інформації, яку вони надають для проведення аналізу та можуть підтвердити.

Зменшення такого ризику можливе лише під час проведення ефективного аудиту ділового партнерства, при чому організаційна форма аудиту буде залежати від потенційних користувачів інформації та вимог, які вони встановлюють для досягнення результату.

Здебільшого топ-менеджерів, що керують підприємством, задовольняють результати внутрішнього аудиту, надані відповідним підрозділом, але іноді результати можуть здатися

недостатньо обґрунтованими. У даному випадку доцільно залучати зовнішніх незалежних аудиторів.

Необхідність організації внутрішнього аудиту ефективності ділового партнерства обумовлена потребами контролю за грошовими потоками на підприємстві та найбільш оптимального їх використання. Якщо керівництво підприємства буде

переконане у раціональному виборі ділових зв'язків, компетентності та надійності партнерів, то залучення зовнішніх аудиторів є не обов'язковим.

Якщо для зовнішнього і внутрішнього аудиту об'єкт дослідження є ідентичним (ефективність ділового партнерства), то організаційні засади і сфери аудиту мають ряд відмінностей (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Організаційні відмінності зовнішнього і внутрішнього аудиту ефективності ділового партнерства (розроблено автором)**

Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
<i>1. Організаційний аспект</i>	
<p>Ефективність ділового партнерства може підтверджуватись зовнішніми аудиторами з певною періодичністю:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>у процесі аудиту фінансової звітності,</li> <li>під час проведення окремої незалежної перевірки чи надання консультаційних послуг</li> </ul>	<p>Для внутрішніх аудиторів контроль ефективності ділового партнерства на всіх стадіях співпраці з контрагентом є одним з поточних функціональних обов'язків (якщо це регламентується вищим керівництвом та входить до посадових обов'язків виконавця)</p>
<i>2. Масштабність охоплення</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Зовнішні аудитори проводять аналіз та оцінку ефективності ділового партнерства, в результаті чого можуть надати лише ряд застережень користувачам та відповідні рекомендації.</li> <li>Зовнішній аудит основну увагу приділяє креативній функції оцінки ефективності ділового партнерства, виходячи зі специфіки запиту користувачів інформації.</li> <li>У деяких випадках, виходячи з аналізу ринку, аудитори можуть запропонувати альтернативного ділового партнера, який, на їхню думку, є ефективнішим, ніж партнери, подані на експертизу.</li> <li>Висновок про найоптимальніший варіант ділового партнерства не може бути поданий аудитором однозначно у вигляді одного варіанту, а має рекомендаційний характер. Остаточне рішення приймається виключно замовником на основі наданих рекомендацій.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Внутрішній аудит у повному масштабі запроваджується переважно у великих торговельних мережах, холдингах, корпораціях та об'єднаннях, де від вибору ділового партнерства у значних масштабах залежать результати діяльності або проводяться тендерні закупівлі.</li> <li>Функціональні обов'язки внутрішніх аудиторів, пов'язані з аудитом ефективності ділового партнерства, мають бути оптимально імplementовані у систему корпоративного планування і контролю за закупівлями як на стратегічному, так й на оперативному рівнях.</li> <li>Внутрішні аудитори за наслідками проведеного аудиту можуть надати керівництву не лише недоліки та переваги кожного ділового партнера, який пройшов експертизу, але і виділити серед них одного найоптимальнішого за всіма суттєвими ознаками, що і буде результатом аудиту.</li> </ul>
<i>3. Задоволення інтересів користувачів (менеджменту та інвесторів)</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Зовнішній аудит є доцільним, якщо підприємство зацікавлене у незалежній оцінці ділового партнерства у зв'язку з відсутністю уповноважених по даному питанню у відділі внутрішнього аудиту або необхідності підтвердження результатів аудиторської перевірки такого відділу для розкриття підтвердженої інформації третім особам.</li> <li>В окремих випадках зовнішній аудит є небажаним для вищого керівництва тих підприємств, в яких існує прихований чи явний конфлікт інтересів акціонерів (власників) і топ-менеджерів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Внутрішні аудитори можуть використовувати різні способи і прийоми моніторингу та контролю ефективності ділового партнерства на всіх стадіях: вони мають безперешкодний доступ до будь-якої інформації всередині підприємства.</li> <li>Незалежність від лінійних керівників робить внутрішній аудит доволі ефективним засобом реалізації задумів вищого керівництва.</li> </ul>

**Висновки.** Аудит ефективності ділового партнерства виступає засобом аналізу та контролю ділових партнерських зв'язків у аспекті оптимізації управління фінансовими ресурсами підприємства. Його реалізація можлива як у формі внутрішнього аудиту, шляхом виконання поставлених завдань

працівниками служби внутрішнього аудиту, так і зовнішнього – залучення незалежних експертів.

Проведення зовнішніми аудиторами аудиту ефективності ділового партнерства передбачає аналіз максимальної кількості пропозицій на ринку (ступінь детальності варіюється замовником), а також

## Аудит, аналіз і контроль

здійснення паралельного аналізу ділових партнерів з урахуванням особливостей ринкової кон'юнктури. Внутрішній аудит виконує свої функціональні обов'язки у межах корпоративної системи планування та контролю. Будь-який аналіз ділового партнерства є продуктом послідовної реалізації детального стратегічного та оперативного планування, яке супроводжується відповідними контрольними процедурами, причому останні мають переважно перманентний характер.

### 4 Список використаних джерел

1. *Акімова Н.С.* Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення / Н.С. Акімова, Т.А. Наумова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1 (1). – С. 121-128.
2. *Жук В.М.* Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. - 2010. - № 11. - С.101-110.
3. *Мельничук Б.В.* Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України / Б.В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 69-72.
4. *Мних Є.В.* Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
5. *Петрик О.А.* Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни /

Петрик О.А., Фенченко М.Т.; За заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 05.07.2012 р. № 5083-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/5083-17>.

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.

9. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/509-12>.

10. Про холдингові компанії в Україні: Закон України від 15.03.2006 р. № 3528-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3528-15>.

11. *Corinne Janicot, Sophie Mignon* Knowledge codification in audit and consulting firms: a conceptual and empirical approach / Knowledge Management Research & Practice. – 2012. – No 10. – pp. 4-15.

12. *Mike Robson, Philip Ullah* A Practical Guide to Business Process Re-engineering / Gower Publishing, Ltd., 1996. – 159 p.