

## ОСОБЛИВОСТІ ПАРТНЕРСТВА В АУДИТІ

Розглянуто поняття «інститут партнерства в аудиті» та його значення в Україні. Здійснено огляд міжнародного досвіду в частині інституту партнерства в аудиторському бізнесі. Визначено природу аудиторської діяльності, права, обов'язки та повноваження партнерства під час аудиту. Здійснено розподіл функцій між партнером і партнером із завдання в частині таких узагальнюючих блоків: питання про прийняття на обслуговування нового клієнта або продовження співпраці з існуючими замовниками (клієнтами); ознайомлення з діяльністю замовника аудиту, у тому числі розуміння його системи внутрішнього контролю; ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення звітності; процес аудиту та завершення аудиту й формування кінцевого судження. На основі здійсненого розподілу функцій між партнером і партнером із завдання, визначено загальну структуру системи управління аудиторською фірмою. Зазначено умови для запровадження партнерства в аудиторському бізнесі, а також визначено ряд переваг та недоліків партнерства для аудиторської діяльності.

**Ключові слова:** інститут партнерства; аудит; партнер; партнер із завдання; аудиторський бізнес; управління в аудиті.

**Постановка проблеми.** Терміни «партнер» (*partner*), «партнер із завдання» (*engagement partner*) і «партнер із завдання групи» (*group engagement partner*) є певною новелою для українських аудиторів. При цьому в Міжнародних стандартах аудиту (МСА) також зустрічається і термін «керівник аудиторської групи». Хто ці люди, які в них права та обов'язки – роз'яснень немає. До того ж сам термін «партнер» не має юридичної легалізації в Україні. Тому слід детальніше визначити права, обов'язки та відповідальність як партнера аудиторської фірми, так і керівника аудиторської групи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченням питання аудиту займалися багато вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема О.А. Петрик, М.Т. Фенченко [8], Б.Ф. Усач [10], В.Я. Савченко [9], Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький [3], С.М. Петренко [7], Г.М. Давидов [4], Н.І. Дорош [5], Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова [2], І.М. Пальцун [6], С.В. Бардаш [1] та ін.

**Мета дослідження** – охарактеризувати особливості вітчизняного інституту партнерства в аудиті.

**Викладення основного матеріалу.** Спочатку звернемося до тексту МСА. Так у глосарії термінів сказано таке:

- «Партнер» – будь-яка особа, уповноважена приймати від імені аудиторської фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг.
- «Партнер із завдання» – партнер або інша особа, яка несе відповідальність за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, і яка, якщо це потрібно, має відповідні повноваження від професійної, юридичної або регуляторної організації.
- «Партнер із завдання для групи» – для цього терміна найбільш вражаючий переклад, а саме: «партнер або інша особа на фірмі, яка несе відповідальність за завдання з аудиту групи та його виконання, а також за аудиторський звіт, що надається від імені фірми. Якщо спільні аудитори проводять аудит групи, спільні партнери із завдання та їх аудиторські групи із завдання вважаються партнером із завдання для групи та аудиторською групою із завдання для групи».
- Якщо вставити одне тлумачення в інше, то отримуємо, наприклад, що «партнер із завдання це: «будь-яка особа, уповноважена приймати від імені аудиторської фірми зобов'язання щодо виконання завдання з надання професійних послуг, яка несе відповідальність за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, і яка, якщо це потрібно, має відповідні повноваження від професійної, юридичної або регуляторної організації».

Таке досить запутане трактування вносить певний дисонанс у практику керування вітчизняною аудиторською фірмою. Але перш ніж розібратися з суттю перекладу, слід трохи познайомитися з самим інститутом партнерства в аудиті.

Інститут партнерства для українського аудиту є досить новим явищем, але не для тих аудиторських фірм, що в основу своєї діяльності поклали досвід закордонних аудиторських компаній. Іноземні аудиторські компанії, сформувавши партнерство, поєднали з одного боку мотиваційний, а з іншого боку – контрольний аспекти та розподіл ролей у процесі аудиту. Розумно побудована система партнерства дозволяє, у свою чергу, побудувати систему внутрішнього контролю та дотриматися вимоги до якості аудиторських послуг.

Аудиторська діяльність має подвійну природу. По-перше, соціальну, тому що шляхом перевірки підвищує довіру користувачів до фінансової звітності. І ось чому висока якість аудиторських послуг, йде

поряд зі збором аудиторських доказів. Більше зібраних доказів – вища якість аудиту. По-друге, аудит є незалежним бізнес-процесом, що здійснюється на власний ризик та спрямований на систематичне отримання доходів від надання послуг. Як правило, вартість аудиту вимірюється витраченим часом. Таким чином, чим менше часу витрачено на перевірку, тим більшим буде прибуток (дохід) аудиторської фірми. Таким чином, велика кількість аудиторських доказів зменшує прибутковність роботи аудиторської фірми за рахунок більшого часу, що витрачено на аудит.

Таким чином, соціальна діяльність аудиторів певним чином вступає у конфлікт з їх підприємницькою діяльністю.

Вирішити цю суперечку можливо, звернувшись до стандартів аудиту, які вказують, що аудиторських доказів має бути у необхідній (достатній) кількості. Це потрібно як для того, щоб аудит виконував свою соціальну роль, так і для того, щоб перевірка була економічно ефективною (вигідною) для аудиторської фірми.

На наш погляд, саме для того, щоб подолати це протиріччя у кожній аудиторській перевірці на додаток до членів групи беруть участь і партнери.

**На нашу думку, партнер є керівним членом аудиторської фірми; партнер із завдання на аудит – це керівник безпосередньої перевірки.** Партнер із завдання є головним відповідальним за соціальні функції аудиту, просто партнер діє задля забезпечення підприємницьких вимірів діяльності аудиторської фірми. Партнер в аудиторській фірмі несе відповідальність за прибутковність перевірки, тобто складання і виконання бюджету перевірки, спрямованої на отримання прибутку. Таким чином, на партнері лежить велика відповідальність, він виконує багато функцій.

Як відомо, для виконання конкретного аудиту формується команда (група), що складається з фахівців різних рівнів і навичок. За кордоном раніше і тепер, а зараз вже все більше і в національній практиці до групи аудиторів-виконавців завдання враховують партнера та партнера по перевірці. Однак, слід розуміти, що різниця не лише у назві. Варто мати на увазі, що права, обов'язки та повноваження, що покладені на цих двох осіб (партнер і партнер із завдання), досить різні, і що є основною ідеєю такого підходу до організації аудиторської перевірки.

Розглянемо права, обов'язки та повноваження партнера проекту під час аудиту. Партнер проекту є уповноваженою особою аудиторської фірми, що несе відповідальність за роботу і за оформлення звіту про аудит від імені аудиторської фірми. Партнера наділено значними повноваженнями не лише з конкретної аудиторської перевірки, але і в аудиторській фірмі в цілому. Таким чином, партнер виконує дві функції:

- довірена особа аудиторської фірми;
- керівник виконання перевірки.

Як партнер, останній є відповідальною особою за проведення перевірок та за підтримку поточної діяльності аудиторської фірми.

Тому партнер безпосередньо у своїй практичній роботі:

- виявляє і запобігає порушенням принципу незалежності;
- керує ризиками, розробляє та впроваджує стратегії управління ризиками на практиці, для того, щоб аудиторській фірмі належним чином вдалося передбачити неприйнятні ризики та визначитися з ризиками прийняттного виду;
- дотримується сам і вимагає від підлеглих виконання внутрішніх правил та процедур, що регулюють аудит у межах аудиторської фірми; ініціює їх вдосконалення відповідно до потреб управління аудиторською фірмою;
- організовує процес обміну знаннями, використання інформаційно-технологічних можливостей для виконання завдань з аудиту.

В частині зайнятості та кадрового забезпечення партнер визначає необхідних фахівців та формує план підбору фахівців відповідно до характеру замовлень на аудит.

У частині обліку і контролю робочого часу членами групи партнер контролює та затверджує звіт про використання робочого часу кожного фахівця.

На партнера також покладається функція оцінки спеціалістів з метою їх подальшого просування по службі.

У межах розвитку бізнесу і підвищення його прибутковості партнер:

- бере участь у розробці рішень для розвитку бізнесу аудиторської фірми;
- приймає нових клієнтів для сервісу, готує до підписання договорів, а також формує бюджети завдань до перевірки;
- працює із відділом маркетингу щодо залучення нових клієнтів і бере участь у конкурсах (тендерах) на аудит.

Партнер бере участь у плануванні та виконанні бюджетів замовлень, а саме:

- формує бюджети завдань і несе відповідальність за їх виконання;
- проводить постійний моніторинг показників бюджету та здійснює їх аналіз;

- відповідає за контроль та виконання завдання з аудиту відповідно до стандартів та вимог законодавства;
- планує навантаження часу роботи по виконавцям завдань і прагне використати цей час максимально ефективно;

- за необхідністю планує залучити і залучає до співпраці субпідрядників з інших аудиторських фірм чи організацій.

В частині забезпечення професійної незалежності партнер:

- отримує необхідну інформацію для встановлення та оцінки обставин і відносин, що загрожують незалежності;

- перевіряє інформацію про порушення незалежності, здійснює будь-які огляди правил і процедур для дотримання незалежності, що встановлені аудиторською фірмою; визначає розмір потенційного впливу на незалежність аудиту;

- вживає відповідних заходів для зменшення загроз або скорочення їх до прийнятного рівня, приймає запобіжні заходи. Він негайно повідомляє про будь-які невдачі або неусунені загрози професійній незалежності відповідних осіб у аудиторській фірмі;

- документує висновки про незалежність і проводить будь-які відповідні обговорення з керівництвом аудиторської фірми, що підтверджують ці висновки.

В частині управління роботою групи з аудиту під час перевірки партнер:

- складає плани і спрямовує роботу експертів відповідно до міжнародних стандартів аудиту і внутрішніх стандартів аудиторської фірми;

- перевіряє відповідність, кількість та кваліфікацію фахівців аудиторської групи та їх розподіл під час виконання завдання;

- здійснює моніторинг дотримання групою вимог професійної етики;

- створює в аудиторській групі середовище для підвищення кваліфікації фахівців;

- підтримує командний дух, ентузіазм і здатність мобілізувати професіоналів аудиторської групи з метою перевірки, але не здійснює ніякого тиску на фахівців, які заявляють, що вони мають дійсні претензії або скарги на персонал замовника;

- у випадках виявлення під час виконання завдання з аудиту легалізації (відмивання) доходів, отриманих кримінальним шляхом, інформує керівництво аудиторської фірми про необхідність повідомлення про такі факти службі Державного фінансового моніторингу;

- доводить до відома аудиторів, що виконавці у групі можуть повідомити його про розходження у думці з ним або з іншими виконавцями, а також про можливість інформування про таке інших відповідальних осіб в аудиторській фірмі без страху покарання.

В частині реєстрації, моніторингу та оцінки роботи спеціалістів, які є членами групи, партнер має гарантувати, що аудиторська група виконавців має відповідні навички, професійну компетентність, повноваження і час, необхідний для виконання завдання аудиту, та видачу аудиторського висновку конкретного призначення відповідно до професійних стандартів та вимог нормативно-правових актів регулюючих органів. У цьому контексті відповідні навички і професійну компетентність слід тлумачити як:

- розуміння завдання аудиту та практичний досвід реалізації подібних за характером та складністю завдань, набутих за допомогою відповідної освіти та попередньої роботи;

- знання та розуміння професійних стандартів, а також вимог нормативно-правових актів України;

- необхідні технічні знання, у тому числі в сфері інформаційних технологій;

- знання галузі, в якій клієнт працює;

- можливості для формування професійного судження;

- розуміння принципів і процедури контролю якості аудиту на фірмі.

Крім того, партнер має право здійснювати поточний контроль за використанням робочого часу групою та оцінювати якість роботи кожного експерта та аудитора групи.

**З метою забезпечення якості аудиторського звіту, що надається замовнику, або в іншому документі, що надається від імені аудиторської фірми, партнер має такі обов'язки, зокрема:**

- відповідає за напрям, нагляд і продуктивність аудиту відповідно до професійних стандартів та нормативно-правових вимог; для підготовки аудиторського звіту за відповідних обставин;

- відповідає за виконання необхідних дій у разі важких або спірних питань, у тому числі консультування;

- забезпечує необхідні консультації під час інспекції як самого замовника, так і між групою та іншими особами, як всередині, так і за межами аудиторської фірми;

- готує аудиторський звіт до передачі замовникові, контролює ступінь документування аудиту; визначає (через обговорення з групою) достатність і відповідність аудиторських доказів на підтвердження висновку;

- ідентифікує особу, яка здійснює контроль якості, і обговорює з ним суттєві проблеми, що виникають під час проведення перевірок;
- відповідає за підготовку кінцевого варіанта аудиторського звіту відповідно до обставин;
- підписує лист до замовника аудиту, іншу аудиторську інформацію, аудиторський звіт та має право першого підпису вказаних документів на підставі довіреності від керівника аудиторської фірми;
- у повному обсязі несе відповідальність за перелік чинників, що визначають форму та вид аудиторського висновку, відповідає за визнання ризиків внутрішнього аудиту, за дотримання стандартів аудиту; відповідає за виявлення усіх факторів впливу на викривлення звітності замовника; за документальне забезпечення та підтвердження висновків аудиторів.

Щодо збереження і продовження співпраці з замовниками партнер:

- створює та розвиває постійні контакти з ключовими співробітниками замовника аудиту, сприяє довгостроковим і надійним відносинам з ними;
- підтримує систему зворотного зв'язку персоналом замовника з метою відстеження сутності для оцінки якості послуг, що надаються;
- гарантує, що відповідні процедури щодо збереження відносин із замовником були реалізовані й задокументовані відповідні результати.

В частині розвитку бізнесу і підвищення прибутковості партнер інформує аудиторську фірму про інші види аудиторських послуг, що може надавати дана фірма з метою укладання нових угод.

Ознайомлення з зарубіжним досвідом управління аудиторськими фірмами, співпраця з такими фірмами та українськими фірмами, що започаткували партнерство, дозволяє прийти до певних висновків.

На нашу думку, поділ праці на конкретне замовлення з аудиту між партнером і партнером із завдання, може мати такий вигляд (табл. 1).

Таблиця 1

*Розподіл функцій між партнером і партнером із завдання*

Функції у виконанні аудиту	Партнер	Партнер із завдання
1	2	3
<b><i>Питання про прийняття на обслуговування нового клієнта або продовження співпраці з існуючими замовниками (клієнтами)</i></b>		
Аналіз інформації про діяльність замовника	+	
Розробка і затвердження бюджету перевірки (доходи, витрати)	+	
Призначення групи з аудиту; розгляд питання про залучення сторонніх експертів або інших аудиторів	+	
Підготовка договору на аудит, узгодження його з замовником	+	
Підготовка Меморандуму про загальну стратегію аудиту	+	
<b><i>Ознайомлення з діяльністю замовника аудиту, у тому числі розуміння його системи внутрішнього контролю</i></b>		
Оцінка системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту		+
Звернення до боржників замовника, банків, кредиторів тощо	+	
Узгодження термінів присутності аудиторів під час інвентаризації	+	
<b><i>Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення звітності</i></b>		
Оцінка ризиків суттєвого викривлення даних		+
Огляд інформації, що отримана під час оцінки ризиків суттєвого викривлення, та її обговорення із групою з виконання аудиту	+	
<b><i>Процес аудиту</i></b>		
Встановлення рівня суттєвості інформації	+	
Визначення областей, що потребують особливої уваги аудиторів		+
Визначення очікуваних результатів для застосування аналітичних процедур		+

Підготовка плану проведення аудиту, розподіл завдань серед членів групи		+
Підготовка переліку інформації, що слід надати персоналу замовника аудиторам до початку перевірки		+
Оцінка достатності і відповідності зібраних аудиторських доказів		+
Контроль за фактами, що свідчать про недобросовісність замовника		+
Консультування	+	
Рішення щодо думок, що мають розбіжності	+	
<b>Завершення аудиту та формування кінцевого судження</b>		
Виконання аналітичних процедур у кінці аудиту		+
Збір робочих документів від аудиторів, формування загального файлу, робочих файлів та інших підсумкових документів		+
Аналіз факторів, що визначають форму (вид) аудиторського висновку	+	+
Підготовка аудиторського висновку, написання інформаційного листа до замовника аудиту		+
Затвердження письмової інформації для керівництва замовника аудиту, аудиторського висновку	+	
Отримання підтвердження від керівництва замовника аудиту про повноту отриманої інформації	+	
Проведення в цілому контролю якості аудиту	+	+

Закінчення табл. 1

1	2	3
Вибірковий контроль якості (для юридичних осіб, що класифікуються як такі, що мають громадський інтерес)	+	
Передача аудиторського звіту замовникові	+	
Аналіз бюджету виконання завдання з аудиту	+	
Підготовка Меморандуму про завершення перевірки	+	
Підготовка розрахункових документів, контроль за розрахунками, закриття замовлення як виконаного	+	

Таким чином, загальну структуру системи управління аудиторською фірмою можливо визначити (рис. 1).

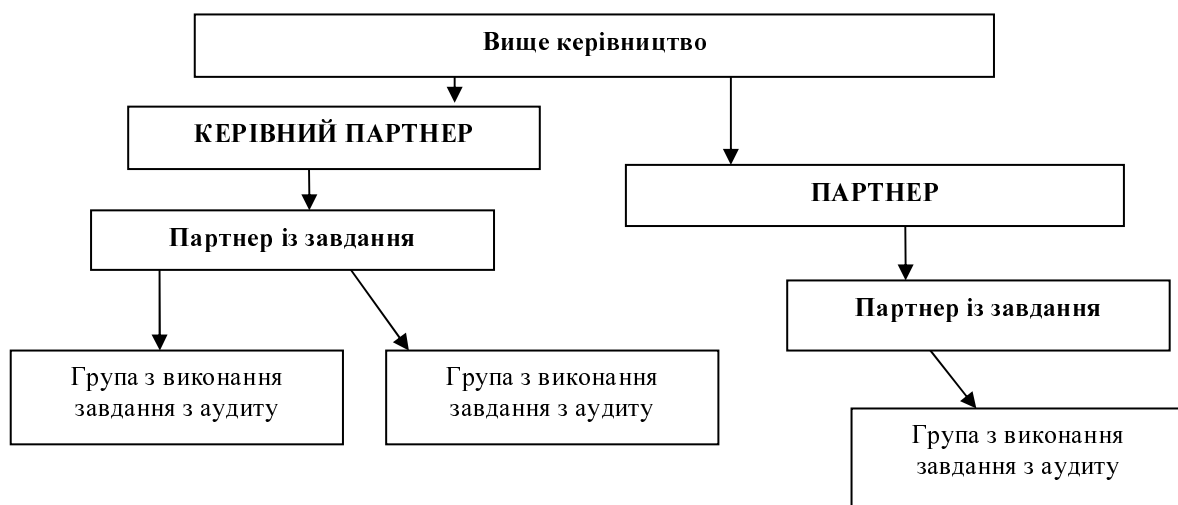


Рис. 1. Схематична структура системи управління аудиторською фірмою

Безумовно, що в нашій вітчизняній практиці можлива безліч варіантів управління діяльністю аудиторської фірми. Проте, якщо замінити назву посади з «партнер із завдання» на «керівник групи аудиторів», то виходить досить зрозуміло в контексті адміністративних реалій українського

менеджменту. При цьому цілком можлива ситуація, коли керівний партнер та/ або партнер (партнери) і є тим самим вищим керівництвом аудиторської фірми.

В чому ж переваги та недоліки партнерства для вітчизняної практики управління аудиторською фірмою. Досвід партнерства в Україні досить незначний. Не кожна аудиторська фірма взагалі може собі дозволити досить розгалужену структуру системи управління. Взяти хоча б так звані малі або середні вітчизняні аудиторські фірми, де загальна чисельність працівників коливається в межах 2–5 осіб в цілому. На нашу думку, для запровадження партнерства в аудиторському бізнесі мають бути певні умови. До таких умов належать:

1. Аудиторська діяльність має бути бізнесом. Тобто, аудиторська фірма має одночасно виконувати більш ніж одне замовлення; завершувати попереднє замовлення й домовлятися про наступні замовлення. При цьому цінова політика фірми має орієнтуватися на можливість отримання як мінімум такого розміру прибутку, якого було б достатньо для розвитку матеріально-технічної бази фірми та підвищення кваліфікації її працівників.

2. Власники фірми мають бути зацікавлені у безперервності діяльності та мати плани щодо розвитку фірми на майбутнє.

3. Керівництво фірми повинно мати прямий матеріальний інтерес у фінансових результатах та безперервності роботи аудиторської фірми.

4. Штат аудиторської фірми відповідає вимогам бізнесу. Під цим мається на увазі, що в складі штатних працівників є фахівці (хоча б по одному) з маркетингу, з інформаційних технологій, з організації системи внутрішнього контролю якості, з діловодства. Окрім цього, у штаті фірми, безперечно, є бухгалтери, юристи, аудитори.

За наявності вказаних вище умов можна вести розмову про введення інституту партнерства в управлінні діяльністю аудиторської фірми. Але повернемося до переваг партнерства та його недоліків.

Перша перевага – розподіл повноважень та відповідальності. Неефективно суміщати безпосередню участь у перевірці з управління групою аудиторів чи експертів або фахівців з обліку. При цьому знову ж таки одночасно здійснювати контроль за системністю роботи та оформлення її результатів та за економічними показниками виконання замовлення на аудит.

Друга – інший ніж у безпосередньо перевіряючого погляд на ситуації, що виникають під час перевірки. Це обумовлено певною свободою від конкретики та відповідальністю за загальний результат аудиту.

Третя – розуміння загального економічного стану аудиторської фірми і в його контексті завдань з економіки конкретної перевірки. Так би мовити системне бачення аудиту в системі загальної діяльності аудиторської фірми.

Четверта – певна розумна персоніфікація учасника перевірки відносно її об'єкта та предмета.

П'ята – можливість перспективи для посадового росту пересічних працівників.

До недоліків належать:

Перший – збільшення штату аудиторської фірми, особливо в разі спаду замовлень на аудит.

Другий – висока вірогідність «синдрому Пігмаліона». Це той випадок, коли партнер, не маючи змоги чітко організувати управління, намагається все (окрім конкретних перевірок) здійснювати самотужки або із залученням обмеженого кола близьких до нього фахівців.

Третій – порушення норми керованості В.Грейкунаса, за якою одна людина може реально та ефективно керувати лише за умови, що кількість безпосередньо їй підлеглих знаходиться в діапазоні 3–5 осіб.

Цікаве питання щодо необхідної кількості партнерів та вимог до особистостей, що можуть займати таку посаду (місце) в системі управління.

Оптимальної норми кількості партнерів не може бути за визначенням. Цілком можлива ситуація, коли функції партнера виконує керівник аудиторської фірми. Проте в разі можливості він може делегувати обов'язки партнера своєму штатному працівникові, якому він довіряє. Якщо дивитися на зарубіжний досвід, то за наявності першого керівника кількість партнерів може коливатися від 1 до 3 або навіть 5 осіб. У випадку з партнерством, важлива не кількість посадових осіб, а їх якісні та професійні характеристики, загальне сприйняття персоналом аудиторської фірми.

Часто у вітчизняних аудиторів виникає питання щодо обов'язковості надання партнерами частки у статутному капіталі аудиторської фірми. На нашу думку, це – позитивне рішення, але воно має свої чинники місця та часу.

Щодо вимог до характеристик особистих чеснот партнера, та по-перше, це має бути професіонал з аудиту. Можуть виникати спокуси призначити партнером професійного менеджера. Але, з огляду на специфіку предмета управління, ми все таки схилиємося до того, щоб партнером був перш за все професійний сертифікований аудитор. По-друге, ця людина повинна мати певні навички, а саме: а) вміння спілкуватися; б) знання стандартів аудиту та кодексу професійної етики; в) знання практики аудиторської перевірки; г) знання основ конфліктології; д) мати достатній практичний стаж в аудиті, щоб

його авторитет як професіонала був вищий за авторитет пересічних аудиторів на фірмі; е) мати вміння оцінювати ризики аудиту та ризики бізнесу, розбиратися в основах різного роду бізнесової діяльності замовників.

Слід застерегти від типової помилки засновників бізнесу 90-х років, коли частки статутного капіталу ділили порівну між друзями. Якщо вже в аудиторській фірмі започатковано партнерство, то воно не повинне мати рівний статус для кожного із партнерів. Наш досвід свідчить, що рівноправних партнерів за першого керівника не може бути більше ніж два. Найкраще диференціювати керівництво аудиторської фірми таким чином (зверху донизу): директор фірми–старший (керівний) партнер–партнер.

Щодо посади «партнер із завдання», то практично це – реальний керівник (старший) групи з виконання замовлення на аудиторську перевірку. Це особа, яка на місцях перевірки організує її процес, контролює його виконання та дотримання вимог стандартів, кодексу професійної етики чи внутрішніх стандартів діяльності. На нашу думку, з огляду на ментальність вітчизняних працівників, найкраще партнера із завдання називати керівником групи (або провідним чи головним аудитором фірми). Це більше підходить як до реалій української аудиторської практики, так і для сприйняття посади саме в адміністративному сенсі.

І ще одна деталь щодо партнерства. В Українському офіційному класифікаторі професій немає партнера. Також немає і такої посади. Тому людина, що працюватиме партнером (в усіх його модифікаціях за МСА) під час вираховання трудового стажу для виходу на пенсію, може мати певні проблеми.

Впровадити подвійну назву – за штатним розкладом це, наприклад, головний аудитор, а в житті – партнер, вихід, але наполовину. Така двозначна ситуація не сприяє авторитету як самого партнера, так і керівництва аудиторської фірми в цілому. З нашої точки зору, мабуть, у штатному розкладі цілком можливо затвердити таку редакцію даної посади – «головний аудитор (керівний партнер)», або «провідний аудитор (партнер)». Зрозуміло, що у побутовому спілкуванні слід застосовувати назву «партнер». Відповідно, легалізується і підпис на офіційних документах аудиторської фірми, особливо на тих, що направляються замовникові аудиту.

Якщо повернутися до більшості українських аудиторських фірм, де загальна кількість працівників не перевищує трьох осіб, то інститут партнерства в цьому випадку буде виглядати дещо карикатурно. Але це зовсім не означає, що навіть у фірмі з трьох штатних працівників (у тому числі двох аудиторів, де один з них – директор фірми) не може бути партнера (один з двох керівників). Просто необхідно, щоб така аудиторська фірма мала умови для застосування партнерства як інституту, про що ми вказували вище.

Щодо партнера із завдання для групи, то, мабуть, недоцільно вводити таку посаду навіть у випадку спільної роботи декількох груп аудиторів з різних аудиторських фірм у одного замовника. Посада партнера із завдання для групи швидше може трансформуватися у модератора (координатора) перевірки (або старшого відповідального за конкретну перевірку). В зв'язку з тим, що у підпорядкуванні такого партнера буде декілька партнерів з інших аудиторських фірм, може виникнути непорозуміння, хто ж є насправді єдиним та реальним відповідальним партнером аудиторської перевірки. Більш ефективним буде призначення «старшого партнера перевірки» або «керівного партнера перевірки» на підставі меморандуму від усіх учасників перевірки – юридичних осіб. При цьому права, обов'язки та повноваження такого старшого чи керівного партнера мають бути чітко викладені у такому меморандумі й доведені до відома як управлінському персоналу замовника, так і всім аудиторам – виконавцям перевірки.

**Висновки та перспективи подальших розвідок.** Підсумовуючи зазначимо, що інститут партнерства, хоча і досить незвичний для українського менеджменту в аудиті, але він, так би мовити, більше «на слуху», ніж в інших професіях. Мабуть використання доробок інституту партнерства саме в аудиті певним чином наблизить вітчизняну аудиторську практику до міжнародної.

#### Список використаної літератури:

1. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія / С.В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
2. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посібник / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К. : ЦНЛ, 2004. – 300 с.
3. Гончарук Я.А. Аудит / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Л. : Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
4. Давидов Г.М. Аудит : навч. посібник / Г.М. Давидов. – К. : Знання ; КОО, 2001. – 363 с.
5. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К. : Знання ; КОО, 2001. – 402 с.
6. Петренко С.М. Аудит: теорія і практика застосування міжнародних стандартів : навч. посібник / С.М. Петренко, І.М. Пальчун. – Л. : Магнолія 2006, 2013. – 520 с.

7. *Петренко С.М.* Риски аудиторской деятельности : науч.-практ. пособие / *С.М. Петренко.* – К. : Эльга ; Ника-Центр, 2003. – 84 с.
8. *Петрик О.А.* Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посібник / *О.А. Петрик, М.Т. Фенченко ;* за заг. ред. *О.А. Петрик.* – К. : КНЕУ, 2002. – 168 с.
9. *Савченко В.Я.* Аудит / *В.Я. Савченко.* – К. : КНЕУ, 2006. – 328 с.
10. *Усач Б.Ф.* Аудиторська звітність за міжнародними стандартами / *Б.Ф. Усач* // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка» / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2007. – № 577. – 507 с.

БОНДАР Валерій Петрович – доктор економічних наук, професор, партнер аудиторської фірми, сертифікований аудитор.

Наукові інтереси:

- організація аудиторської діяльності;
- методологія та методи аудиту;
- теорія бухгалтерського обліку;
- судово-бухгалтерська експертиза;
- внутрішній контроль;
- управлінський менеджмент;
- бізнес планування;
- аналіз господарської діяльності;
- психологія особистості.

Стаття надійшла до редакції 21.04.2015.