

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

САВІЦЬКИЙ ВЛАДИСЛАВ ВАЛЕНТИНОВИЧ

УДК: 657.421.1: 657.471.1 (043.3)

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2020

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Державному університеті «Житомирська політехніка» Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор,
Заслужений діяч науки і техніки України
Євдокимов Віктор Валерійович,
Державний університет «Житомирська
політехніка»,
ректор

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Шалімова Наталія Станіславівна,
Центральноукраїнський національний
технічний університет,
декан факультету обліку і фінансів

кандидат економічних наук, доцент
Мулик Ярославна Ігорівна,
Вінницький національний аграрний
університет,
доцент кафедри аудиту та державного
контролю.

Захист відбудеться “22” жовтня 2020 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Державному університеті «Житомирська політехніка» за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103, конференц-зала (2-й поверх).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державного університету «Житомирська політехніка» за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103.

Автореферат розісланий “22” вересня 2020 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої
ради,
д. е. н., проф.



О. А. Лаговська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В сучасній економічній науці аудит розглядається в більшій мірі як інструмент підтвердження достовірності фінансової звітності, що має відповідний рівень інституційного розвитку, систему нормативно-правового регулювання та суспільне значення. Проте, на сьогоднішній день аудит варто розглядати також як вид господарської діяльності, від ефективності якої залежить власне і якість аудиту як інструменту підтвердження достовірності фінансової звітності. На початок 2020 р. за даними Аудиторської палати України зареєстровано 848 суб'єктів аудиторської діяльності, з них менше 10 % мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Питання розгляду аудиту як виду господарської діяльності актуалізується в сучасних умовах з наступних причин: по-перше, суб'єкти аудиторської діяльності отримують значні доходи та фінансові результати, а отже аудит є повноцінним видом бізнесу; по-друге, аудиторські фірми є суб'єктом сплати податків, що визначає зацікавленість держави не лише як інституту регулювання ринку цінних паперів, але й з фіскальної точки зору; по-третє, потенціал аудиторських компаній (фінансовий, кадровий та інший) визначає якість власне аудиторської послуги та аудиту фінансової звітності, а отже і рівень конкурентоспроможності на ринку аудиторських послуг; по-четверте, аудиторські компанії можуть бути учасниками ринків цінних паперів як емітентів, а отже в їх діяльності як виду бізнесу зацікавлені потенційні інвестори. Важливою складовою вивчення господарської діяльності аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу є формування властивостей її складових. Господарська діяльність аудиторських фірм значно відрізняється від іншої діяльності в сфері консалтингу, адже аудиторська фірма виступає в двох проявах: як суб'єкт незалежного фінансового контролю та як суб'єкт господарської діяльності.

Питання розвитку аудиту в Україні піднімалися в працях вітчизняних вчених Антонюк О.Р., Бондар В.П., Проскуріна Н.М., Петрик О.А., Редько О.Ю., Редченко К.І., Рудницький В.І., Рядська В.В., Усач Б.Ф., Шалімова Н.С., Каменська Т.О., Давидов Г.М., Пилипенко І.І., Каменська Т., Максимова В. та інші. Варто зазначити, що вчені здебільшого піднімали питання розвитку теорії та методології аудиту як форми фінансового контролю, а питання діяльності аудиторських фірм як виду господарської діяльності вивчали лише в контексті встановлення вимог в організації аудиторських процедур. В свою чергу, розвиток економічного аналізу господарської діяльності підприємств різних галузей національної економіки в тому числі консалтингу, розкривалися в працях: О.В. Олійник, О.М. Галенко, О.А. Зоріної, Т.М. Ковальчук, І.Д. Лазаришиної, В.К. Савчука, Є.В. Мниха, Л.О. Примостка, І.М. Парасій-Вергуненко. В той же час питання економічного аналізу діяльності аудиторських фірм не розглядалися.

Вивчення праць вчених дозволило виявити специфіку функціонування аудиторських фірм та встановити сучасні підходи до економічного аналізу їх діяльності. Віддаючи належне вченим аудиторам та аналітикам, варто наголосити на питаннях, які вимагають свого розв'язання: ідентифікація складових та специфіки господарської діяльності аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу; обґрунтування напрямів розвитку складових системи економічного аналізу; розробка інноваційних методик економічного аналізу галузевого спрямування.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана у відповідності до тематики науково-дослідних робіт Державного університету «Житомирська політехніка». Так, зокрема, в межах теми: “Розвиток облікового забезпечення документообігу та підвищення якості системи бухгалтерського обліку і частині формування звітності” (номер державної реєстрації 0119U002085) розроблено організаційно-методичні положення економічного аналізу діяльності аудиторських фірм.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та удосконаленні організації та методики економічного аналізу діяльності аудиторських фірм.

Для досягнення мети в роботі поставлені та вирішені наступні завдання:

– обґрунтувати специфічні риси та виявити галузеві особливості господарської діяльності аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу;

– виявити специфіку складових господарської діяльності аудиторських фірм для цілей економічного аналізу;

- розвинути історичні положення розвитку аудиту як господарської діяльності;

- ідентифікувати та оцінити інформаційні запити зацікавлених осіб щодо економічного аналізу господарської діяльності аудиторських фірм;

- розробити комплексний механізм економічного аналізу господарської діяльності аудиторської фірми;

- здійснити оцінку економічних ресурсів в господарській діяльності аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу;

– розробити методику економічного аналізу фінансового потенціалу аудиторських фірм;

- розвинути методичні положення аналітичного забезпечення управління кадровим потенціалом аудиторських фірм.

Об'єктом дослідження є діяльність аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні положення економічного аналізу діяльності аудиторських фірм.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнофілософські та загальнонаукові методи пізнання явищ та процесів у системі економічних наук. Вивчення властивостей (*параграф 1.1*) та специфіки складових діяльності аудиторських фірм (*параграф 1.2*) було здійснено через застосування методів: моделювання, абстрагування, аналогії та узагальнення. Історичний метод, метод аналізу та синтезу було застосовано для обґрунтування етапів розвитку аудиту (*параграф 1.3*). При ідентифікації та оцінці інформаційних запитів зацікавлених осіб в діяльності аудиторських фірм (*параграф 2.1*) було застосовано методи: моделювання, аналізу та синтезу, індукції та дедукції, групування та порівняння. Методи індукції та дедукції, моделювання, групування, узагальнення та систематизації були застосовані для розробки комплексного механізму економічного аналізу діяльності аудиторських фірм (*параграф 2.2*). Методи статистичного спостереження застосовані для оцінки економічних ресурсів аудиторських фірм (*параграф 2.2*). Методи економічного аналізу фінансового та кадрового потенціалів аудиторської фірми були розроблені шляхом

застосування методів (*параграфи 3.1 та 3.2*): індукції та дедукції, аналізу та синтезу, групування, узагальнення, моделювання, аналогії.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті вітчизняних і зарубіжних вчених із проблем економічного аналізу, аудиту та управління підприємствами, що надають послуги в сфері аудиту, матеріали конференцій); офіційні документи (кодекси, закони та підзаконні нормативно-правові акти України та міжнародних організацій); дані установчих документів, фінансової та статистичної звітності аудиторських фірм; довідкові та інформаційні видання та оприлюднені фактологічні матеріали міжнародних організацій з питань аудиту.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розвитку теоретичних та удосконаленні методичних положень економічного аналізу діяльності аудиторських фірм.

Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

удосконалено:

- теоретичні положення економічного аналізу через розробку відповідної моделі, яка передбачає ідентифікацію ключових об'єктів господарської діяльності з позиції економічного аналізу. В цілому господарську діяльність аудиторської фірми представлено за наступним етапами: 1) формування економічних ресурсів, до яких віднесено ключові (фінансові, трудові та майнові (матеріальні та нематеріальні активи)); 2) визначення місця зазначених економічних ресурсів в формуванні економічного потенціалу аудиторської фірми; 3) формування нових видів капіталу, таких як репутаційний та клієнтський, що знаходиться в прямій взаємозалежності з ефективністю аудиторської діяльності (розроблено модель місця репутаційного та клієнтського капіталу в управлінні господарською діяльністю аудиторської фірми); 4) обґрунтовано складові ефективності суб'єкта аудиторської діяльності як суб'єкта господарської діяльності та як суб'єкта незалежного фінансового контролю;

- складові системи економічного аналізу через розробку моделі, яка сприяла встановленню взаємозв'язків між різними складовими системи, що дозволило: 1) розвинути змістовне наповнення функціонування елементів системи; 2) ідентифікувати ключові об'єкти економічного аналізу (фінансовий потенціал (показує ефективність використання ресурсів для реалізації аудиторської послуги та забезпечення якості аудиту фінансової звітності); кадровий потенціал (визначає рівень кадрової забезпеченості реалізації аудиторської послуги та можливість в повному обсязі та професійно здійснити аудит фінансової звітності); репутаційний капітал (визначає місце підприємства на ринку аудиторських послуг та задоволеність якістю аудиту фінансової звітності клієнтів та інших зацікавлених осіб в результатах аудиту); 3) обґрунтувати, що основними факторами впливу на репутаційний капітал є якість аудиту фінансової звітності з позиції отриманого продукту та ефективність реалізованої послуги з позиції понесених витрат та отриманих результатів;

- методичні положення економічного аналізу фінансового потенціалу аудиторських фірм через розробку порядку аналітичної оцінки фінансового потенціалу аудиторських фірм, який включає наступні етапи: визначення завдань, вибір аналітичних процедур, визначення критичного значення показників, обрання методології оцінки показників за рівнями, визначення інформаційного забезпечення, застосування аналітичних процедур, формування аналітичної записки. В результаті формується інформаційний ресурс для внутрішніх та зовнішніх зацікавлених сторін у вигляді аналітичної записки, що включає: опис методології економічного аналізу; результати

розрахунку аналітичних показників; відповідність нормативному значенню; інтегрований показник фінансового потенціалу; пропозиції щодо розвитку фінансового потенціалу;

- методичні положення економічного аналізу кадрового потенціалу аудиторської фірми, що полягає в оцінці ефективності методів управління кадровим потенціалом (безперервне навчання, ротації аудиторів, забезпечення незалежності аудиторів) та ефективності роботи аудитора, що полягає у отриманні аудиторською фірмою доходів від реалізації аудиторських послуг;

дістало подальший розвиток:

- обґрунтування властивостей сучасного етапу розвитку аудиторської діяльності в світі, що полягає у відсутності єдиних світових підходів до регулювання аудиту як виду господарської діяльності та обмеження лише кадровими вимогами до аудиторської фірми як виду незалежного фінансового контролю;

- ідентифікація інтересів стейкхолдерів в діяльності аудиторської фірми та їх розширення в контексті її функціонування як суб'єкта господарювання та суб'єкта незалежного фінансового контролю, що представлено в розробленій моделі взаємодії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) із аудиторською фірмою в контексті формування інформаційних запитів до економічного аналізу;

- визначення особливостей формування економічних ресурсів аудиторських фірм через обґрунтування трудових ресурсів в якості ключового ресурсу господарської діяльності аудиторської фірми, що формують кадровий потенціал та визначають якість аудиторської послуги. В свою чергу від якості аудиторської послуги залежить ефективність функціонування суб'єкта аудиторської діяльності як суб'єкта зовнішнього незалежного фінансового контролю в контексті виконання відповідних суспільних функцій та як суб'єкта господарювання, основною метою якого є отримання прибутку;

Практичне значення одержаних результатів. Результати, що полягають у розробці методичних положень економічного аналізу діяльності аудиторських фірм, можуть бути впроваджені в діяльність вітчизняних аудиторських фірм, зокрема:

- методику економічного аналізу фінансового потенціалу аудиторських фірм, що передбачає порядок застосування аналітичних процедур та механізм градації їх результатів для формування інтегрованого значення фінансового потенціалу (ТОВ “Професіонал-Аудит-Інформ”, довідка № 739 від 02.04.2020 р.);

- рекомендації щодо формування аналітичного забезпечення кадрового потенціалу аудиторських фірм, що передбачає оцінку ефективності таких складових управління кадровим потенціалом як безперервне навчання, ротація аудиторів та незалежність аудиторів (ПП “Алгоритм, довідка № 14/167 від 11.03.2020 р.);

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку послуг в сфері безпеки бізнесу використано при розробці навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Фінансовий облік І”, “Фінансовий облік ІІ”, «Фінансова звітність», «Управлінський облік»; при підготовці фахівців з обліку та оподаткування в Державному університеті «Житомирська політехніка» (довідка № 44-21.00/896 від 24.06.2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові розробки, висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у

дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з організацією і методикою бухгалтерського обліку послуг в сфері безпеки бізнесу.

Апробація результатів дисертації. Основні положення, науковий приріст та висновки в межах проведеного дослідження, доповідались та отримали позитивну оцінку на 3 міжнародних та всеукраїнських конференціях, що відображено в публікаціях [7-9].

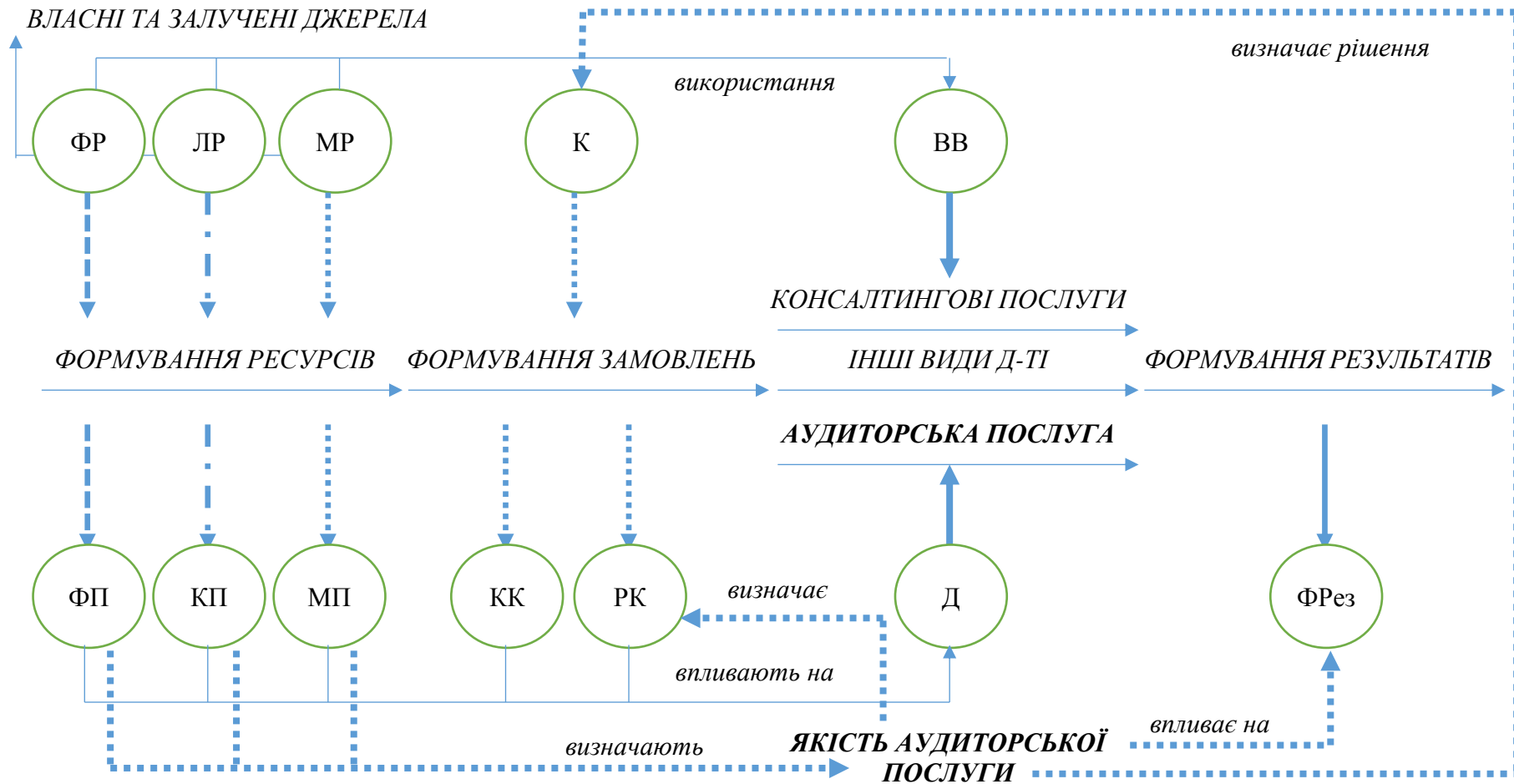
Публікації. За результатами дослідження опубліковано 9 наукових праць загальним обсягом 5,26 друк. арк. (особисто автора – 3,71 д. а.), з яких: 6 – статті у наукових фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз; 3 тези доповідей та матеріалів міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 160 сторінках друкованого тексту. Робота містить 37 таблиць, 19 рисунків, 1 додаток. Список використаних джерел нараховує 180 найменувань.

Перший розділ «Теоретичні положення економічного аналізу діяльності аудиторських фірм» присвячено обґрунтуванню аудиту як виду господарської діяльності та визначення її властивостей як об'єкта економічного аналізу.

В сучасній економічній науці аудит розглядається в більшій мірі як інструмент підтвердження достовірності фінансової звітності, що має відповідний рівень інституційного розвитку, систему нормативно-правового регулювання та суспільне значення. Проте, на сьогоднішній день аудит варто розглядати також як вид господарської діяльності, від ефективності якої залежить власне і якість аудиту як інструменту підтвердження достовірності фінансової звітності. Розгляд аудиту як господарської діяльності передбачає: 1) визначення та ідентифікацію економічних ресурсів, якими володіє та розпоряджається аудиторська компанія (ресурсне забезпечення аудиту визначає якісні властивості аудиторської послуги, а отже і конкурентоспроможність аудиторської компанії); 2) визначення джерел формування ресурсного потенціалу аудиторської компанії (від джерел формування економічних ресурсів аудиторської компанії; визначається її залежність від ряду зацікавлених сторін, а отже і незалежність власне аудиту фінансової послуги, що в свою чергу визначає якість аудиторської послуги); 3) властивості зовнішнього середовища, що обумовлює співпрацю із зовнішніми зацікавленими сторонами, зокрема клієнтами; 4) фінансовий потенціал аудиторської компанії як основа її незалежності від замовника аудиту, а отже його об'єктивність при реалізації аудиторської послуги та забезпечення її якості. Вказане дозволило змодельовати господарську діяльність аудиторської компанії як об'єкта економічного аналізу (рис. 1). Важливою складовою вивчення господарської діяльності аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу є формування властивостей її складових. Господарська діяльність аудиторських фірм значно відрізняється від іншої діяльності в сфері консалтингу, адже аудиторська фірма виступає в двох проявах: як суб'єкт незалежного фінансового контролю та як суб'єкт господарської діяльності.

Обґрунтовано, що в залежності від поєднання складових економічних ресурсів аудиторських фірм та джерел їх формування визначають основні напрями економічного аналізу, а саме економічний потенціал, складовими якого є: фінансовий потенціал, кадровий потенціал, матеріальний потенціал.



Умовні позначення: *ФР* – фінансові ресурси; *ЛР* – людські ресурси; *МР* – майнові ресурси; *К* – клієнти; *ВВ* – виробничі витрати; *ФП* – фінансовий потенціал; *КП* – кадровий потенціал; *МП* – матеріальний потенціал; *КК* – клієнтський капітал; *РК* – репутаційний капітал; *Д* – доходи; *ФРез* – фінансові результати

Рис. 1. Модель господарської діяльності аудиторської компанії як об'єкт економічного аналізу

Від ефективності використання ресурсних потенціалів аудиторської фірми залежать такі види капіталу як клієнтський та репутаційний капітали, місце яких представлено на рис. 2

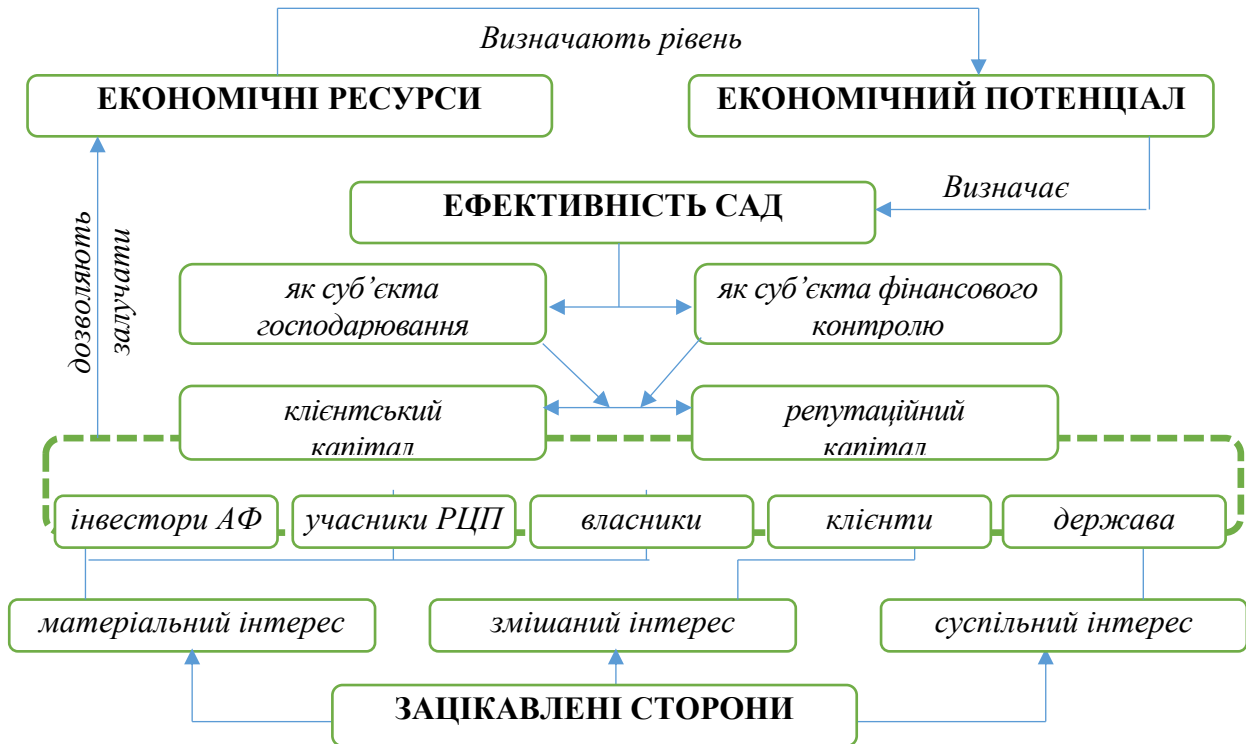


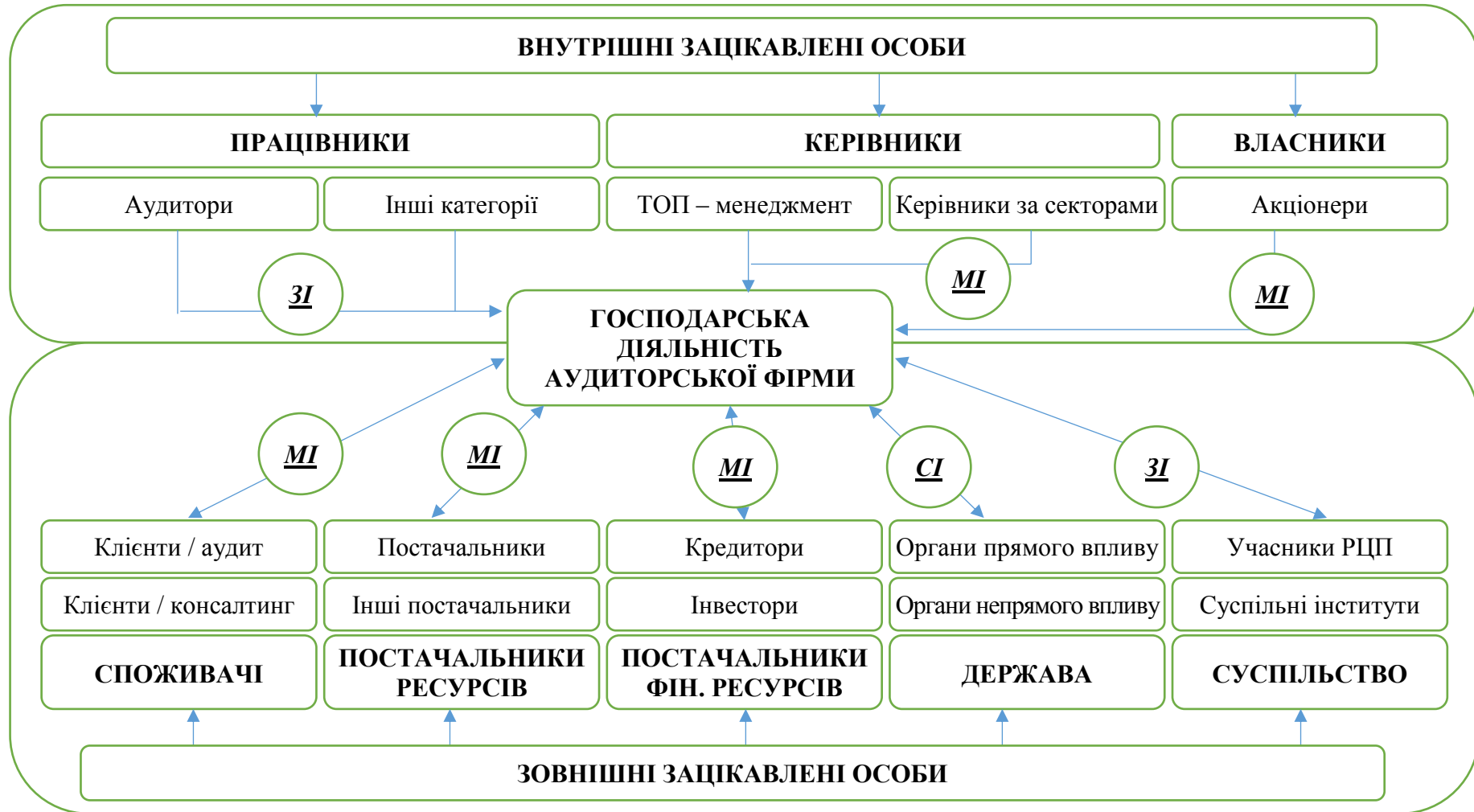
Рис. 2. Місце репутаційного та клієнтського капіталу в управлінні господарською діяльністю аудиторської фірми

Аналіз сучасного етапу розвитку аудиторської діяльності в світі вказує на відсутність єдиних світових підходів до регулювання аудиту. Кожна країна розробляє власні підходи до інструкційного забезпечення регулювання аудиту та встановлює специфічні вимоги до діяльності аудиторської фірми. Варто зауважити, що основною характеристикою сучасного аудиту є встановлення вимог власне до кадрового потенціалу аудиторської фірми.

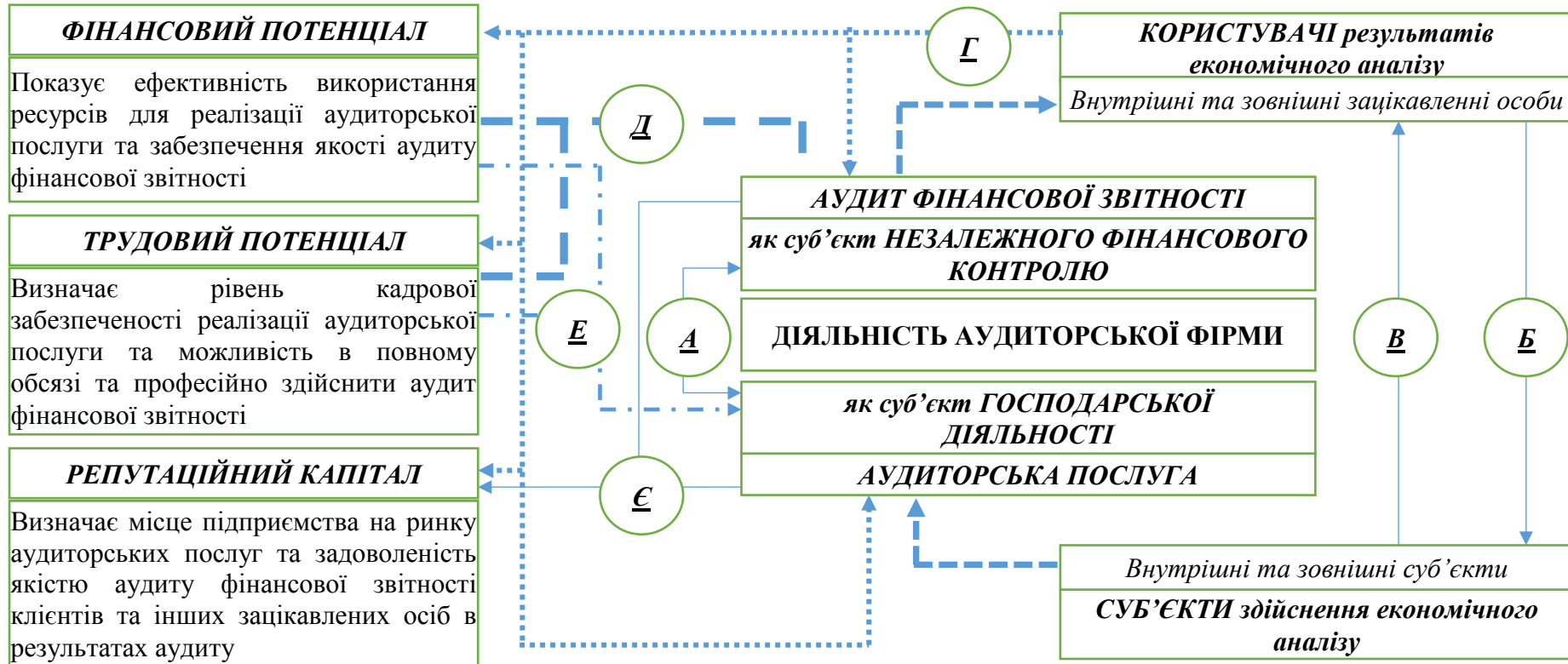
У другому розділі «Сучасний стан організації та методики економічного аналізу господарської діяльності аудиторських фірм» обґрунтовано взаємодію зацікавлених сторін із аудиторською фірмою, на основі чого визначено властивості системи економічного аналізу та її пріоритетних об'єктів.

Виходячи із представлених в науковій літературі підходів до класифікації стейкхолдерів, запропоновано власний підхід до визначення їх інтересу та інформаційного запиту щодо господарської діяльності аудиторської фірми. Наша пропозиція ґрунтується на тому, що діяльність аудиторської фірми розглядається з двох позицій: 1) авторська фірма як суб'єкт господарської діяльності, що реалізовує аудиторські та консалтингові послуги; 2) аудиторська фірма як суб'єкт незалежного фінансового контролю. Візуалізація взаємодії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) із аудиторською фірмою в контексті формування інформаційних запитів до економічного аналізу представлено на рис. 3.

Механізм взаємодії із зацікавленими сторонами аудиторської фірми визначає особливості системи економічного аналізу в цілому та її складових зокрема. За результатами дослідження запропоновано структуру системи економічного аналізу діяльності аудиторських фірм зважаючи на її двосторонній прояв (рис. 4).



Умовні позначення: МІ – майновий інтерес; СІ – суспільний інтерес; ЗІ – змішаний інтерес
 Рис. 3. Візуалізація взаємодії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) із аудиторською фірмою в контексті формування інформаційних запитів до економічного аналізу



Умовні позначення: А – аудиторська послуга та аудит фінансової звітності є одним процесом, який характеризує діяльність як суб'єкта господарювання та суб'єкт незалежного фінансового контролю відповідно; Б – в залежності від інформаційних запитів користувачів формуються завдання економічного аналізу; В – за результатами економічного аналізу аналітики подають аналітичну записку; Г – на основі результатів економічного аналізу приймають рішення щодо господарської діяльності; Д – складові потенціалу визначають можливість здійснити якісний аудит фінансової звітності; Е – складові потенціалу визначають ефективність реалізованої аудиторської послуги; Є – якість аудиту фінансової звітності та ефективність аудиторської послуги визначають рівень репутаційного капіталу аудиторської фірми

Рис. 4. Візуалізація взаємодії складових системи економічного аналізу діяльності аудиторської фірми

Запропонована модель системи економічного аналізу аудиторських фірм визначає місце ресурсів аудиторської фірми в формуванні фінансового, трудового та репутаційного капіталів, які в свою чергу дозволяють оцінити ефективність аудиторської фірми як суб'єкта господарювання та як суб'єкта незалежного фінансового контролю. В контексті зазначеного в дисертації було здійснено оцінку економічних ресурсів аудиторських фірм України (ПрАТ «КПМГ АУДИТ», ПрАТ «Делойт енд Туш Юкрейніан Сервісез Компані», ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ», ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик», та ПрАТ Аудиторська фірма «Де Візу»). Зокрема аналіз був здійснений за наступними напрямками: матеріальні та нематеріальні ресурси, фінансові ресурси, трудові ресурси та джерела їх утворення (табл. 1).

Таблиця 1

Оцінка власного капіталу аудиторських фірм як джерела формування ресурсів

Показник	Період			Абсолютне відх.		Відносне відх.	
	2015	2016	2017	16/15	17/16	16/15	17/16
ПрАТ «Делойт енд Туш Юкрейніан Сервісез Компані»							
Статутний капітал	60	60	60	0	0	0,00	0,00
Резервний капітал	15	0	0	-15	0	-100,00	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	95851	167080	177719	71229	10639	74,31	6,37
I. Власний капітал	95926	167155	177794	71229	10639	74,25	6,36
ПрАТ «КПМГ АУДИТ»							
Статутний капітал	148	148	148	0	0	0,00	0,00
Резервний капітал	22	22	22	0	0	0,00	0,00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	8018	25149	25217	17131	68	213,66	0,27
I. Власний капітал	8188	25319	25387	17131	68	209,22	0,27
ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»							
Статутний капітал	3031	5594	7811	2563	2216	84,54	39,61
Резервний капітал	0	0	0	0	0		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	194	175	328	-18	152	-9,58	86,95
I. Власний капітал	3225	5770	8139	2544	2368	78,88	41,05
ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ»							
Статутний капітал	1,2	1,2	1,2	0	0	0,00	0,00
Резервний капітал	0	0	0	0	0		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	320,6	295,1	249,6	-25,5	-45,5	-7,95	-15,42
I. Власний капітал	321,8	296,3	250,8	-25,5	-45,5	-7,92	-15,36
ПрАТ Аудиторська фірма "Де Візу"							
Статутний капітал	300	300	300	0	0	0,00	0,00
Резервний капітал	0	23	23	23	0		0,00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	21277	20988	17679	-289	-3309	-1,36	-15,77
I. Власний капітал	28194	32226	3905	4032	6829	14,30	21,19

На основі представлених результатів застосування аналітичних показників до оцінки економічних ресурсів аудиторських фірм нами визначенні напрями розвитку методологічних положень економічного аналізу за такими напрямками потенціалу як фінансовий та трудовий.

У третьому розділі «Удосконалення економічного аналізу економічного потенціалу аудиторських фірм» запропоновано інноваційні методичні положення економічного аналізу фінансового та кадрового потенціалу аудиторських фірм.

Оцінка фінансового потенціалу аудиторських фірм є основою його формування інформації про безперервність їх функціонування. Зважаючи на суспільне значення аудиторських фірм в першу чергу як суб'єкта незалежного фінансового контролю, а в другу як суб'єкта господарювання, інформація про фінансовий потенціал знаходиться на перетині інтересів багатьох учасників соціально-економічних відносин. Важливість фінансового потенціалу з позиції безперервності функціонування аудиторської фірми полягає в тому, що даний об'єкт економічного аналізу та управління в цілому дає відповіді на сукупність наступних питань: склад та ефективність використання фінансових ресурсів, джерела формування фінансових ресурсів, можливості для розвитку аудиторської фірми та ефективність функціонування фірми загалом. Фінансовий потенціал аудиторської фірми впливає на такі складові функціонування суб'єкта незалежного фінансового контролю: якість аудиторської послуги (фінансовий потенціал визначає властивості підприємства в частині ефективності використання ресурсів для реалізації аудиторської послуги); незалежність (фінансовий потенціал аудиторської фірми має бути на такому рівні, щоб сповна забезпечити принцип незалежності аудиторської фірми та власне аудиту фінансової звітності). Забезпечення незалежності є важливим як із позиції виконання положень нормативно-правових актів з регулювання аудиту в Україні, так і з позиції висловлення неупередженої думки під час реалізації аудиторської послуги. Адже аудиторська фірма має володіти відповідними ресурсами для забезпечення незалежності, а також резервами для забезпечення свого функціонування за умови втрати існуючих або потенційних клієнтів.

Запропоновано механізм аналітичної оцінки фінансового потенціалу аудиторських фірм визначати за наступними етапами (рис. 5). Визначені та оцінені методичні підходи до економічного аналізу фінансового потенціалу аудиторських фірм. Зокрема нами обґрунтовано сукупність аналітичних показників, які дозволяють оцінити фінансовий потенціал аудиторських фірм. Вивчено особливості застосування зазначених показників в контексті їх градації за рівнем фінансового потенціалу. Апробовано підходи вчених до такої градації на прикладі досліджуваних аудиторських фірм. В результаті встановлено рівні фінансового потенціалу аудиторських фірм за різними підходами. Так, в залежності від обраної методології градації показників фінансового потенціалу формується інтегрований показник фінансового потенціалу аудиторських фірм.

Кадровий потенціал аудиторської фірми є ключовим об'єктом економічного аналізу, від якого залежить ефективність діяльності як суб'єкта господарювання, так і суб'єкта незалежного фінансового контролю. Кожна аудиторська фірма розробляє програму залучення аудиторів та підвищення кваліфікації аудиторів та інших категорій працівників. В більшості компаній аудитори є повноцінними партнерами, які мають своїх клієнтів та здійснюють певний внесок в розвиток аудиторської фірми. На відміну від підприємств інших галузей, аудиторські компанії приділяють кадровому потенціалу набагато більше уваги. Здебільшого це пов'язано із тим, що персонал є частиною репутації аудиторської фірми, а отже його клієнтського капіталу та в результаті фінансових результатів. Все це вимагає розширення методологічного

інструментарію економічного аналізу для оцінки ефективності управління кадровим потенціалом.



Рис. 5. Етапи аналітичної оцінки фінансового потенціалу аудиторських фірм

Для оцінки кадрового потенціалу аудиторських фірм запропоновано сукупність аналітичних процедур щодо оцінки ефективності методів управління персоналом аудиторських фірм, які згруповано за наступними групами: оцінка ефективності безперервного навчання; оцінка результатів від ротації аудиторів; оцінка результатів політики забезпечення незалежності аудиторів та уникнення конфлікту інтересів (табл. 2.). За кожним напрямом визначено аналітичні показники, встановлено їх сутність та визначено порядок розрахунку.

Для оцінки ефективності використання кадрового потенціалу було запропоновано відповідний показник, що показує скільки в середньому один сертифікований аудитор приносить доходів від реалізації послуг з надання впевненості. Розрахунок зазначеного запропоновано здійснювати шляхом співвідношення доходів, отриманих в результаті обов'язкового аудиту та кількості аудиторів, що працюють в аудиторській компанії. Сумою доходів отриманих від реалізації послуг обов'язкового аудиту буде сума доходів від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес та доходів від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб. Інформаційна база розрахунків та результати на досліджуваних аудиторських фірмах представлено в табл. 3.

Таблиця 3

Оцінка ефективності використання кадрового потенціалу аудиторських фірм

Аудиторська фірма	Кількість аудиторів	Доходи	Розрахунок
АС Crowe Ukraine	29	1675733	57783,90
ТОВ «Бейкер тіллі україна»	34	205931	6056,79
BDO в Україні	27	62732,3	2323,42
ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги»	28	180867	6459,54
ТОВ «Крестон Джі Сі Джі Аудит»	24	21218,2	884,09
ПрАТ «КПМГ АУДИТ»	24	123132	5130,50
Група компаній "Нексія ДК. Аудитори і Консультанти"	14	9645,3	688,95
«ПрайсвотерхаусКуперс Ешуренс»	20	47073	2353,65
ТОВ «Аудиторська фірма «АКТИВ-АУДИТ»	9	4244,3	471,59
Deloitte	19	46751	2460,58
ТОВ Аудиторська фірма «РСМ УКРАЇНА»	14	6967,3	497,66

Висновки

В результаті проведеного дослідження розвитку економічного аналізу господарської діяльності аудиторських фірм було вирішено сукупність теоретико-методологічних проблем, як дозволяють сформувати комплексне забезпечення оцінки ефективності діяльності аудиторських фірми як суб'єкта господарювання та як суб'єкта незалежного фінансового контролю. За результатами проведеного дослідження можна сформувати наступні висновки:

1. Розроблено модель господарської діяльності аудиторської фірми як об'єкта економічного аналізу. Обґрунтовано характеристики господарської діяльності аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу, зокрема: формування ресурсів для здійснення аудиторської діяльності; ефективність використання ресурсів в контексті управління економічним потенціалом аудиторської фірми; залежність ефективності господарської діяльності аудиторської фірми від клієнтського та репутаційного капіталів; процес реалізації аудиторської та суміжних послуг аудиторською фірмою; результативність діяльності аудиторських фірм..

Методика економічного аналізу ефективності управління кадровим потенціалом аудиторської фірми

СКЛАДОВІ УПРАВЛІННЯ КАДРОВИМ ПОТЕНЦІАЛОМ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ		
Безперервне навчання	Ротація аудиторів	Забезпечення незалежності аудиторів
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Витрати на безперервне навчання (ВНБН)</i>	<i>Витрати на ротацію аудиторів (ВНРА)</i>	<i>Витрати на забезпечення незалежності (ВНЗНЗ)</i>
Витрати, пов'язані із різними видами безперервного навчання аудиторів та інших категорій працівників, що пов'язані із реалізацією аудиторської послуги	Витрати аудиторської фірми, які пов'язані із ротацією аудиторів в частині їх перепідготовки, збільшення витрат на реалізацію аудиторської послуги	Витрати аудиторської фірми, які пов'язані із реалізацією політики незалежності та уникнення конфлікту інтересів
Аналітичні показники		
<i>Вигоди від професійної компетентності</i>	<i>Вигоди від ротації аудиторів</i>	<i>Витрати від механізму уникнення конфлікту інтересів</i>
Економічні вигоди, які отримані аудиторською фірмою в результаті збільшення доходів або зменшення витрат від реалізації аудиторської послуги, що пов'язані із безперервним навчанням	Економічні вигоди, які отримані аудиторською фірмою в результаті ротації аудиторів, що пов'язані із збільшення доходів або зменшення витрат від реалізації аудиторської послуги	Економічні вигоди, які отримані аудиторською фірмою в результаті реалізації політики незалежності та уникнення конфлікту інтересів та є результатом збільшення доходів або зменшення витрат
Розрахунок		
<u>$ЕВПК = ЕкВЧ + ЕкВВ + ЕкІВ + ПДНК$</u> де, ЕВПК – економічні вигоди від професійної компетентності аудиторів; ЕкВЧ – економія витрат часу, що пов'язані із компетенцією аудитора; ЕкВВ – економія витрат на відрядження, що пов'язані із компетенцією аудитора; ЕкІВ – економія інших витрат, що пов'язані із компетенцією аудитора; ПДНК – потенційні доходи від нових клієнтів	<u>$ЕВРА = ЕкВЧ + ЕкВВ + ЕкІВ + ПДНК$</u> де, ЕВПК – економічні вигоди від ротації аудиторів; ЕкВЧ – економія витрат часу; ЕкВВ – економія витрат на відрядження; ЕкІВ – економія інших витрат; ПДНК – потенційні доходи від нових клієнтів	<u>$ЕВПН = ЕкВЧ + ЕкВВ + ЕкІВ + ПДНК$</u> де, ЕВПН – економічні вигоди від реалізації політики незалежності; ЕкВЧ – економія витрат часу; ЕкВВ – економія витрат на відрядження; ЕкІВ – економія інших витрат; ПДНК – потенційні доходи від нових клієнтів
<i>Втрати від професійної некомпетентності</i>	<i>Витрати від ротації аудиторів</i>	<i>Втрати від конфлікту інтересів</i>
Економічні втрати, понесені аудиторською фірмою через некомпетентність аудитора	Економічні втрати, понесені аудиторською фірмою в результаті ротації (не ротації) аудиторів	Економічні втрати, понесені аудиторською фірмою через реалізацію (нереалізацію) політики незалежності аудитора та уникнення конфлікту інтересів

Розрахунок		
<p><u>$EВтПНК = ВШАП + НДД + НДВУД + ЗВЧ + ЗВНВ + ЗІВ + НДВІК + НДВПК$</u></p> <p>де, EВтПНК – економічні втрати від професійної некомпетентності аудиторів; ВШАП – витрати від штрафів, пов'язаних із аудиторською помилкою; НДД – недоотриманні доходи, пов'язані із аудиторською помилкою; НДВУД - витрати пов'язані із невчасним виконанням аудиторської послуги ЗВЧ – збільшення витрат часу на реалізацію послуги; ЗВНВ – збільшення витрат на відрядження; ЗІВ – збільшення інших витрат НДВІК – недоотриманні доходи через втрату існуючих клієнтів; НДВПК– недоотриманні доходи через втрату потенційних клієнтів</p>	<p><u>$EВтР = НДВУД + ЗВЧ + ЗВНВ + ЗІВ + НДВІК + НДВПК + ШЧНПР$</u></p> <p>де, EВтР – економічні втрати через ротацію аудиторів; ВНВУД - витрати пов'язані із невчасним виконанням аудиторської послуги ЗВЧ – збільшення витрат часу на реалізацію послуги; ЗВНВ – збільшення витрат на відрядження; ЗІВ – збільшення інших витрат НДВІК – недоотриманні доходи через втрату існуючих клієнтів; НДВПК– недоотриманні доходи через втрату потенційних клієнтів; ШЧНПР – штрафи через невиконання положень про ротацію аудиторів</p>	<p><u>$EВтПН = НДВУД + ЗВЧ + ЗВНВ + ЗІВ + НДВІККІ + НДВПККІ + ШЧНПН$</u></p> <p>де, EВтР – економічні втрати через реалізації (не реалізацію) політики незалежності аудиторів; ВНВУД - витрати пов'язані із невчасним виконанням аудиторської послуги ЗВЧ – збільшення витрат часу на реалізацію послуги; ЗВНВ – збільшення витрат на відрядження; ЗІВ – збільшення інших витрат НДВІККІ – недоотриманні доходи через втрату існуючих клієнтів у зв'язку із конфліктом інтересів; НДВПККІ– недоотриманні доходи через втрату потенційних клієнтів у зв'язку із конфліктом інтересів; ШЧНПН – штрафи через невиконання положень про незалежність аудиторів</p>
<i>Оцінка ефективності методів управління кадровим потенціалом аудиторської фірми</i>		
<i>Показник рентабельність безперервного навчання аудиторів</i>	<i>Показник рентабельності ротації аудиторів</i>	<i>Показник рентабельності витрат на забезпечення незалежності аудиторів</i>
Показник, що характеризує яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат пов'язаних із безперервним навчанням аудиторів	Показник, що характеризує яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат пов'язаних із ротацією аудиторів	Показник, що характеризує яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат пов'язаних із забезпеченням незалежності аудиторів
<u>$РБН = (EкВЧ - EВтПНК) / ВНБН$</u>	<u>$РР = (EВРА - EВтР) / ВНРА$</u>	<u>$РНА = (EВПН + EВтПН) / ВНЗНЗ$</u>
<i>Показник віддачі безперервного навчання аудиторів</i>	<i>Показник віддачі ротації аудиторів</i>	<i>Показник віддачі витрат на забезпечення незалежності аудиторів</i>
Показник, що характеризує яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат пов'язаних із безперервним навчанням аудиторів	Показник, що характеризує яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат пов'язаних із ротацією аудиторів	Показник, що характеризує яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат пов'язаних із забезпеченням незалежності аудиторів
<u>$РБН = EкВЧ / ВНБН$</u>	<u>$РР = EВтР / ВНРА$</u>	<u>$РНА = EВПН / ВНЗНЗ$</u>

2. В результаті проведеного дослідження обґрунтовано сучасний стан розвитку суб'єктів аудиторської діяльності та встановлено властивості господарської діяльності аудиторської фірми. Встановлено, що кількість суб'єктів аудиторської діяльності значно зменшується, зокрема на даному етапі розвитку аудиторського бізнесу спостерігається тенденція до укрупнення аудиторських фірм. Така тенденція обґрунтована нами з позиції збільшення вимог до аудиторських фірм та потребою залучення більших обсягів економічних ресурсів. Розроблено модель господарської діяльності аудиторської компанії як об'єкта економічного аналізу. Зазначена модель передбачає ідентифікацію ключових об'єктів господарської діяльності з позиції економічного аналізу. В цілому господарську діяльність аудиторської фірми представлено за наступним етапами: 1) формування економічних ресурсів, до яких віднесено ключові (фінансові, трудові та майнові (матеріальні та нематеріальні активи)); 2) визначення місця зазначених економічних ресурсів в формуванні економічного потенціалу аудиторської фірми; 3) формування нових видів капіталу, таких як репутаційний та клієнтський, що знаходиться в прямій взаємозалежності з ефективністю аудиторської діяльності (розроблено модель місця репутаційного та клієнтського капіталу в управлінні господарською діяльністю аудиторської фірми); 4) обґрунтовано складові ефективності суб'єкта аудиторської діяльності як суб'єкта господарської діяльності та як суб'єкта незалежного фінансового контролю. Усе зазначене дозволяє формувати нове теоретичне знання в сферах двох економічних функціональних наук: економічного аналізу та аудиту.

3. Аналіз сучасного етапу розвитку аудиторської діяльності в світі вказує на відсутність єдиних світових підходів до регулювання аудиту. Кожна країна розробляє власні підходи до інструкційного забезпечення регулювання аудиту та встановлює специфічні вимоги до діяльності аудиторської фірми. Варто зауважити, що основною характеристикою сучасного аудиту є встановлення вимог власне до кадрового потенціалу аудиторської фірми.

4. За результатами дослідження інтересів стейкхолдерів в діяльності аудиторської фірми, нами обґрунтовано їх розширення в контексті її функціонування як суб'єкта господарювання та суб'єкта незалежного фінансового контролю. Розроблено модель взаємодії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) із аудиторською фірмою в контексті формування інформаційних запитів до економічного аналізу, що є основою формування інноваційних підходів до організації та методики економічного аналізу.

5. Розроблено модель візуалізації системи економічного аналізу, що дозволила встановити взаємозв'язки між різними складовими системи. Розвинено змістовне наповнення функціонування елементів системи та ідентифіковано галузеві особливості розвитку економічного аналізу. Ключовими об'єктами економічного аналізу визначено: фінансовий потенціал (показує ефективність використання ресурсів для реалізації аудиторської послуги та забезпечення якості аудиту фінансової звітності); кадровий потенціал (визначає рівень кадрової забезпеченості реалізації аудиторської послуги та можливість в повному обсязі та професійно здійснити аудит фінансової звітності); репутаційний капітал (визначає місце підприємства на ринку аудиторських послуг та задоволеність якістю аудиту фінансової звітності клієнтів та інших зацікавлених осіб в результатах аудиту). Фінансовий та кадровий потенціал визначають можливість здійснити якісний аудит фінансової звітності, а це в свою чергу визначає ефективність реалізованої

аудиторської послуги. Від результативності аудиторської послуги визначається примноження фінансового та кадрового потенціалу, а також репутаційного капіталу. Зокрема, основними факторами впливу на репутаційний капітал є якість аудиту фінансової звітності, з позиції отриманого продукту, та ефективність реалізованої послуги з позиції понесених витрат та отриманих результатів. Важливою складовою, що формує репутаційний капітал, є клієнтський капітал аудиторської фірми. Так, при обранні аудиторської фірми підприємство-замовник оцінює її репутацію з позиції існуючих клієнтів. Крім того, в залежності від репутації аудиторської фірми визначається коло її потенційних клієнтів. Отже, репутаційний та клієнтський капітали аудиторської фірми є взаємопов'язаними та не виключають одне одного.

6. Нами встановлено особливості формування економічних ресурсів аудиторських фірм. Встановлено, що ключовим ресурсом господарської діяльності аудиторської фірми є трудові ресурси, що формують кадровий потенціал та визначають якість аудиторської послуги. Від якості аудиторської послуги залежить ефективність функціонування суб'єкта аудиторської діяльності як суб'єкта зовнішнього незалежного фінансового контролю в контексті виконання відповідних суспільних функцій та як суб'єкта господарювання, основною метою якого є отримання прибутку. Від ефективності використання та формування економічних ресурсів аудиторською фірмою залежить усі ефекти, що пов'язанні з її функціонуванням. Обидві складові є взаємопов'язаними між собою а не виключають одне одного. Якість аудиту фінансової звітності визначає репутацію компанії, а отже і її клієнтський капітал, що в результаті визначає доходи діяльності аудиторської компанії. Зазначене вказує, що пріоритетними об'єктами управління, а отже економічного аналізу та бухгалтерського обліку є наступні: фінансовий потенціал, кадровий потенціал, клієнтський капітал, репутаційний капітал. Усі зазначені види потенціалу та капіталів є взаємопов'язаними між собою та формують якість аудиторської послуги як з позиції отримання фінансовий результатів так і з позиції виконання покладених на аудит суспільних функцій як інструменту незалежного фінансового контролю. На сьогоднішній день питання аналітичної оцінки вказаних об'єктів є нерозробленим, адже існуючі підходи не враховують усієї специфіки діяльності аудиторських фірм, що й визначає перспективи подальших досліджень.

7. На основі проведеного дослідження нами обґрунтовано методичні положення економічного аналізу фінансового потенціалу аудиторських фірм. Зокрема запропоновано порядок аналітичної оцінки фінансового потенціалу аудиторських фірм, який включає наступні етапи: визначення завдань, вибір аналітичних процедур, визначення критичного значення показників, обрання методології оцінки показників за рівнями, визначення інформаційного забезпечення, застосування аналітичних процедур, формування аналітичної записки. В результаті формується інформаційний ресурс для внутрішніх та зовнішніх сторін у вигляді аналітичної записки, що включає: опис методології економічного аналізу; результати розрахунку аналітичних показників; відповідність нормативному значення; інтегрований показник фінансового потенціалу; пропозиції щодо розвитку фінансового потенціалу. Застосування такого підходу дозволить підвищити якість інформації, якою користуються зацікавлені сторони для прийняття рішень в контексті свого інтересу (майновий, суспільний та змішаний).

8. В результаті проведеного дослідження розроблено комплекс методичного забезпечення економічного аналізу, що полягає в оцінці ефективності методів

управління кадровим потенціалом (безперервне навчання, ротації аудиторів, забезпечення незалежності аудиторів) та ефективності роботи аудитора, що полягає в отриманні аудиторською фірмою доходів від реалізації аудиторських послуг. Це дозволяє оцінити як якісні так і вартісні показники кадрового потенціалу.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:

1. Савіцький В.В. Ідентифікація та оцінка інформаційних запитів зацікавлених осіб щодо економічного аналізу господарської діяльності аудиторських фірм. *Ефективна економіка*. 2018. № 7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7953> (включено до GoogleScholar (США), Index Copernicus (Польща)) (0,92 д.а.).

2. Широкопояс О.Ю., Савіцький В.В. Консалтингові послуги в сфері фінансово-економічної безпеки як об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник ХНАУ імені В.В. Докучаєва*. 2019. №4. Т. 1. С. 244-258. (включено до: Index Copernicus (Польща); Academic Resoure Index; GoogleScholar (США), CiteFactor (США)) (заг. обсяг 0,77 д.а., особисто автору належить 0,38 д.а.: обґрунтовано напями реалізації аудиторськими фірмами консалтингових послуг).

3. Широкопояс О.Ю., Савіцький В.В. Калькулювання собівартості послуги із забезпечення кібербезпеки підприємства. *Вісник ХНАУ імені В.В. Докучаєва*. 2020. №1. С.50-64. (включено до: Index Copernicus (Польща); Academic Resoure Index; GoogleScholar (США), CiteFactor (США)) (заг. обсяг 0,51 д.а., особисто автору належить 0,26 д.а.: визначено особливості формування аналітичного забезпечення управління собівартістю консалтингових послуг).

4. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Савіцький В.В. Аналітичні процедури щодо методів управління персоналом аудиторських фірм. *Проблеми теорії та методології, бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. №1(45). С. 8-16. (включено до GoogleScholar (США); Index Copernicus (Польща); DOAJ (Directory of Open Access Journals) (Швеція); WorldCat, BASE (Німеччина); Ulrich's Periodical Directory, RePec) (заг. обсяг 0,95 д.а., особисто автору належить 0,32 д.а.: запропоновано сукупність аналітичних процедур щодо оцінки методів управління персоналом).

5. Савіцький В.В. Господарська діяльність аудиторської компанії як об'єкт економічного аналізу. *Економічний простір*. №157. С. 97-102. (включено до GoogleScholar (США), Index Copernicus (Польща)) (0,80 д.а.).

6. Савіцький В.В. Комплексний механізм економічного аналізу господарської діяльності аудиторської фірми. *Бізнес Інформ*. 2020. №3. С. 276–283. (включено до Ulrichsweb Global Serials Directory (США); Research Papers in Economics (США); Index Copernicus (Польща); Directory of Open Access Journals; CiteFactor (США); Academic Journals Database (Швейцарія); Research Bible (Японія); Соціонет (Росія); Open Academic Journals Index; GetInfo (Німеччина); BASE (Німеччина); OpenAIRE (Європейський Союз); WorldCat, SUNCAT Union Catalogue (Велика Британія); COPAC Union Catalogue (Велика Британія); J-Gate (Індія); Open Access Library; Scientific Indexing Services; Advanced Science Index; GoogleScholar (США); InfoBase Index) (0,76 д.а.).

Матеріали конференцій:

7. Широкопояс О.Ю., Савіцький В.В. Облікове відображення послуг в сфері фінансово-економічної безпеки бізнесу. Вдосконалення економіки та фінансової системи на засадах конкурентоспроможності, інноваційності та сталості: матеріали доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 11 квітня 2020 р.). – Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2020. 128 с. С. 119-122. (заг. обсяг 0,14 д.а., особисто автору належить 0,07 д.а.: обґрунтовано особливості формування інформаційного забезпечення економічного аналізу).

8. Широкопояс О.Ю., Савіцький В.В. Порядок калькулювання собівартості послуги із фінансово-економічної безпеки підприємства // Сучасні методи забезпечення економічної безпеки країн за умов фінансової нестабільності: збірник матеріалів Всеукра. наук.-практ. конф. (м. Київ, 11 квітня 2020 р.). – К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2020. – 108 с. С. 95-101. (заг. обсяг 0,17 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: визначені обґрунтовано складові аналітичних процедур щодо собівартості послуг).

9. Широкопояс О.Ю., Савіцький В.В. Формування системи рахунків бухгалтерського обліку послуг в сфері безпеки бізнесу // Теоретичні та практичні аспекти антикризового регулювання економіки: зб. тез наук. робіт учасників Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11 квітня 2020 р.) / ГО «Центр економічних досліджень та розвитку». – О.: ЦЕДР, 2020. – 100 с. С. 93-97. (заг. обсяг 0,24 д.а., особисто автору належить 0,12 д.а.: визначено напрями формування інформаційного забезпечення аналітичних процедур).

АНОТАЦІЯ

Савіцький В.В. Економічний аналіз діяльності аудиторських фірм. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Державний університет «Житомирська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2020.

У дисертації розкриваються напрями трансформації теорії, організації та методики економічного аналізу діяльності аудиторських фірм. Обґрунтовано, що економічний аналіз як система оцінки ефективності діяльності аудиторських фірми має враховувати двоєдиний прояв такої діяльності: як суб'єкта незалежного фінансового контролю та як суб'єкта господарювання. В дисертації розроблено інформаційну модель господарської діяльності аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу, на основі чого визначено напрями трансформації складових системи економічного аналізу та взаємозв'язків між ними. Обґрунтовано напрями трансформації інформаційних запитів користувачів та на основі цього запропоновано методичні положення щодо оцінки ефективності використання та формування фінансового та кадрового потенціалів аудиторських фірм.

Ключові слова: економічний аналіз, аудит, аудиторська фірма, суб'єкт аудиторської діяльності, фінансовий потенціал, кадровий потенціал, економічні ресурси.

ABSTRACT

Savitskyi V.V. Economic analysis of audit firms' activities. - Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences, specialty 08.00.09 - Accounting, Analysis and Auditing (by types of economic activity). - Zhytomyr Polytechnic State University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2019.

A model of economic activity of an audit firm as an object of economic analysis has been developed. The characteristics of economic activity of audit firms as an object of economic analysis are substantiated. These characteristics cover the following issues: formation of resources for carrying out audit activity; efficiency of resources use in the context of managing the economic potential of the audit firm; dependence of the efficiency of the audit firm's economic activity on the customer and reputation capital; the process of implementation of audit and related services provided by the audit firm as well as the audit firm performance.

The research conducted enabled to substantiate the current state of audit entities' development and to specify the peculiarities of the audit firms' economic activity. It is established that the number of audit entities is dramatically decreasing and the tendency to consolidate audit firms is being observed at this stage of development of audit business. This trend is justified by us from the standpoint of increasing the requirements for audit firms and the need to attract more economic resources. A model of economic activity of an audit company as an object of economic analysis has been developed. The model noted provides the identification of key objects of economic activity from the perspective of economic analysis. The audit firm's economic activity is represented by the following stages: 1) forming economic resources including key financial, labor and property resources (tangible and intangible assets); 2) determining the role of above mentioned economic resources in the formation of the audit firm's economic potential; 3) generating new types of capital, such as reputation and customer capital, directly interdependent on the effectiveness of auditing (a model of the position of reputation and customer capital in managing the audit firm has been developed); 4) specifying components of the effectiveness of the audit firm as an economic entity as well as a subject of independent financial control. All the items mentioned above enables to form new theoretical knowledge in the fields of two economic functional sciences: economic analysis and audit. The analysis of the current stage in the development of auditing in the world indicates to the lack of uniform global approaches to audit regulation. Each country develops its own approaches to the guidance of audit regulation and sets specific requirements for audit firms' activity. It should be noted that the main characteristics of modern auditing is the establishment of requirements for the audit firm's human resources.

Having obtained the results of investigation into the stakeholders' interest in the audit firm's activity, we substantiated their expansion within the context of its functioning as a business entity and as a subject of independent financial control. The model of interaction of interested parties (stakeholders) with the audit firm in the context of making enquiries concerning economic analysis, being the basis for forming innovative approaches to the organization as well as to methods of economic analysis, has been developed. The model of visualization of the system of economic analysis has been developed. It enabled to establish interrelations between different components of the system. The content of the functioning of the system's elements has been developed and the branch peculiarities of the development of economic analysis have been identified. The key objects of economic analysis include: financial potential which shows the effectiveness of resources application for the implementation of audit services and quality assurance of auditing the financial statements; human resources, which determines the level of staffing of the audit service and the ability to fully and professionally, audit financial statements; reputation capital which determines the enterprise position in the market of audit services and satisfaction with the quality of audit of clients' and other stakeholders' financial statements of clients in the audit results.

Financial and human resources determine the ability to perform competent audit of financial statements, which in its turn determines the effectiveness of the audit service performed. The effectiveness of the audit service determines the increase in financial and human resources, as well as reputation capital. In particular, the main factors influencing reputation capital are the quality of audit of financial statements from the standpoint of the product obtained, and the effectiveness of the service provided from the standpoint of costs incurred and results obtained. The customer capital of the audit firm is considered to be an important component that forms reputation capital. Thus, when choosing an audit firm, the customer evaluates its reputation from the standpoint of existing customers. In addition, the range of the firm's potential customers is determined by its reputation. Therefore, the reputation and customer capital of the audit firm are interrelated and not mutually exclusive.

We have established characteristics of the formation of audit firms' economic resources. Labor resources that form the human potential and determine the quality of the audit service are proved to be a key resource of the audit firm's economic activity. The quality of the audit service determines the effectiveness of the audit entity functioning as a subject of external independent financial control in the context of the corresponding public functions and as an economic entity, whose main purpose is making a profit. The efficiency of applying and forming economic resources by the audit firm influences greatly all the effects closely associated with its operation. Both components are interrelated and not mutually exclusive. The quality of the audit of financial statements determines the reputation of the company, and therefore its customer capital, finally resulting in the level of income obtained from the audit company activity. The priority objects of management, and hence economic analysis and accounting are the following: financial potential, human resources, customer capital, reputation capital. All mentioned types of potential and capital are interrelated and shape the quality of audit service both from the standpoint of obtaining financial results and from the standpoint of performing the public functions entrusted with the audit as an instrument of independent financial control. Currently, the issue of analytical evaluation of these objects is not developed, because the existing approaches do not take into account all the specifics of audit firms' activities, and this determines the prospects for further research. Based on the research conducted, we have substantiated methodical provisions of economic analysis of audit firms' financial potential and proposed the procedure of analytical assessment of audit firms' financial potential. This procedure includes the following stages: defining the tasks, selecting analytical procedures, determining critical indicators, selecting the methodology for the evaluation of indicators by levels, determining the information provision, applying analytical procedures as well as forming analytical record. This leads to the creation of the information resource, represented in the form of analytical note targeting internal and external stakeholders. The analytical note includes a description of the methodology of economic analysis, results of calculating analytical indicators, correspondence to regulatory values, integrated indicator of financial potential, proposals concerning the development of financial potential. The application of this approach will improve the quality of information used by stakeholders for making decisions in their own interests (property (financial), public and mixed). The investigation undertaken resulted in a complex of methodological support for economic analysis, which involves assessing the effectiveness of human resource management methods (continual learning environment, auditors rotation, ensuring the independence of auditors) as well as the auditor operating efficiency, whose activity is aimed at obtaining income from audit services performed. This allows us to assess both quality and value indices of human resources.

Keywords: economic analysis, audit, audit firm, audit entity, financial potential, human resources, economic resources.

Підписано до друку 20.08.2020 р. Формат 60x90 1/16
Папір друкарський. Друк офсетний
Гарнітура Time New Roman. Ум. друк. арк. 0,9
Тираж 100. Зам. № 200

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора
у Державному університеті «Житомирська політехніка»
10005, Україна, м. Житомир, вул. Чуднівська, 103,
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.