

УДК 657.631:657.62

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/157-18>

Савіцький В. В.

аспірант кафедри обліку і аудиту,  
Державний університет «Житомирська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4475-523X>

Savitskyi Vladyslav

Zhytomyr Polytechnic State University

## ГОСПОДАРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ АУДИТОРСЬКОЇ КОМПАНІЇ ЯК ОБ'ЄКТ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

Аудиторська компанія є повноцінним суб'єктом господарювання, в діяльності якої зацікавлена велика кількість стейкхолдерів. Крім того, аудиторські фірми, реалізуючи послуги аудиту (ініціативний або обов'язковий), що мають суспільне значення. Аудиторський бізнес є поширеним в Україні, що зумовлено потребою в аудиті фінансової звітності та збільшенні кола підприємств, що становить суспільний інтерес. У процесі дослідження було проаналізовано кількісний аналіз вітчизняних суб'єктів аудиторської діяльності в розрізі регіонів. Відповідно до реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що оприлюднено Аудиторською палатою України, станом на кінець 2019 р. в Україні функціонує 898 суб'єктів аудиторської діяльності, їх розподіл за областями залежить від клієнтської бази, тобто розвитку підприємств різних галузей національної економіки, звітність яких підлягає обов'язковому аудиту. Варто також зазначити, що в контексті динаміки кількість суб'єктів аудиторської діяльності значно зменшується, зокрема на сучасному етапі розвитку аудиторського бізнесу спостерігається тенденція до укрупнення аудиторських фірм. У процесі дослідження було встановлено, що для забезпечення розвитку ринку аудиту та якості аудиторських перевірок виникає необхідність оцінки потенціалу суб'єктів аудиторської діяльності, а це вимагає зміни площини з розгляду аудиту як виду перевірки до аудиту як виду господарської діяльності. У цьому дослідженні було змодельовано господарську діяльність аудиторської компанії як об'єкта економічного аналізу. Наведена модель вказує на характеристики господарської діяльності аудиторських фірм як об'єкта економічного аналізу, зокрема: формування ресурсів для здійснення аудиторської діяльності; ефективність використання ресурсів у 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.

**Ключові слова:** аналіз, аудиторська діяльність, аудиторська фірма, аудит, господарська діяльність.

## ECONOMIC ACTIVITIES OF THE AUDIT COMPANY AS AN OBJECT OF ECONOMIC ANALYSIS

In modern economic science, audit is considered more as a tool to confirm the reliability of financial statements, which has the appropriate level of institutional development, regulatory system and social significance. However, to date, audit should also be considered as a type of business activity on the effectiveness of which depends on the quality of the audit as a tool to confirm the reliability of the financial statements. The audit company is a full-fledged business entity in which a large number of stakeholders are interested. In addition, the audit firm implements publicly available audit services (proactive or required). Audit business is widespread in Ukraine due to the need to audit the financial statements and increase the range of businesses of public interest. The purpose of the article is to investigate the economic activity of an audit company as an object of economic analysis. In the course of the study, a quantitative analysis of domestic audit entities by region was analyzed. According to the Register of Auditors and Audit Entities, promulgated by the Audit Chamber of Ukraine, as of the end of 2019, there are 898 auditing entities operating in Ukraine, and their distribution by area depends on the client base, that is, the development of enterprises in different sectors of the national economy, which are subject to statutory audit. It should also be noted that in the context of dynamics, the number of audit entities is significantly decreasing, in particular at this stage of the development of the audit business there is a tendency for the consolidation of audit firms. The study found that in order to ensure the development of the audit market and the quality of audits, there is a need to assess the capacity of audit entities, and this requires a change in the area from audit to audit as a business activity. This study modeled the economic activity of an audit firm as an object of economic analysis. The presented model points to the characteristics of the business activity of audit firms as an object of economic analysis, in particular: the formation of resources for auditing; resource efficiency in the context of managing the economic potential of an audit firm; dependence of efficiency of business activity of the audit firm on client and reputation capital; the process of implementation of audit and related services by an audit firm; performance of audit firms.

**Keywords:** analysis, audit activity, audit firm, audit, economic activity.

**JEL classification:** M41, M42.

**Постановка проблеми.** У сучасній економічній науці аудит розглядається більшою мірою як інструмент підтвердження достовірності фінансової звітності, що має відповідний рівень інституційного розвитку, систему нормативно-правового регулювання та суспільне значення. Проте нині аудит варто розглядати також як вид господарської діяльності, від ефективності якої

залежить і якість аудиту як інструменту підтвердження достовірності фінансової звітності. Питання розгляду аудиту як виду господарської діяльності актуалізується в сучасних умовах з таких причин:

– по-перше, суб'єкти аудиторської діяльності отримують значні доходи та фінансово результати, а отже, аудит є повноцінним видом бізнесу;

– по-друге, аудиторські фірми є суб'єктом сплати податків, що визначає зацікавленість держави не лише як інститут регулювання ринку цінних паперів, але й з фіскального погляду;

– 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 їхній діяльності як виду бізнесу зацікавленні потенційні інвестори.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналізуючи праці попередників, варто наголосити, що в окремих дослідженнях із розвитку аудиту в Україні піднімалися питання вимог до діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, що дає змогу ідентифікувати властивості аудиту як виду бізнесу. Зокрема, це питання розкривали: О.Р. Антонюк, В.П. Бондар, Н.М. Проскуріна, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, К.І. Редченко, В.І. Рудницький, В.В. Рядська, Б.Ф. Усач, Н.С. Шалімова, Т.О. Каменська та інші. Розвиток економічного аналізу господарської діяльності підприємств різних галузей національної економіки, в тому числі консалтингу, розкривалися у працях: О.В. Олійник, О.М. Галенко, О.А. Зоріної, Т.М. Ковальчук, І.Д. Лазарішиної, В.К. Савчука, Є.В. Мниха, Л.О. Примостки, І.М. Парасій-Вергуенко.

**Мета статті** полягає в дослідженні господарської діяльності аудиторської компанії як об'єкта економічного аналізу.

**Виклад основного матеріалу.** «Українська аудиторська діяльність – це нова сфера, що призводить до деяких недоліків її функціонування. Аудит в Україні був створений за соціальним замовленням і, ще не маючи глибокої теорії, почав виконувати практичні завдання щодо підтвердження відповідної фінансової інформації. У своєму арсеналі аудиторів, що прийшли на ринок серйозно і надовго, мають теорію і практику зарубіжного аудиту та вітчизняну методику проведення різного роду ревізій і перевірок» [6, с. 206].

«Нині є низка не вирішених питань, пов'язаних з аудиторською діяльністю, адже професія аудитора у суспільстві потребує ефективного інституту аудиту. Після хвилі скандалів щодо корпоративної фінансової звітності, яка мала позитивні аудиторські підтвердження, потреба у реформуванні аудиту набула особливого загострення. Удосконалення аудиторської діяльності в Україні потребує якнайшвидшого вирішення, оскільки за стрімкого розвитку держави є необхідним забезпечення контролю з боку незалежних органів, які могли б надавати достовірну, точну та правдиву інформацію про результати діяльності підприємств. Саме аудиторські компанії відповідають за надання такої інформації» [6, с. 205].

Суспільна значущість аудиту підтверджується корпоративними скандалами міжнародних корпорацій (Enron, WorldCom, HealthSouth, Freddie Mac, Xerox, Global Crossing, HPH, Adelphia Communications, Applix Incorporated, Merck, Waste Management, Kmartm Peregrine Systems, Bristol Myers, Comroad, Elan, Elektrim, Big Bank Gdański, Softbank, Mostostal Export, Rafako), адже в результаті неякісного аудиту фінансової звітності міжнародних корпорацій постраждали цілі

галузі економік країн, ринок цінних паперів зазначав значних збитків, збанкрутували компанії-контрагенти, важкі соціальні наслідки пов'язані із безробіттям тощо. Це визначає потребу в ефективному управлінні господарською діяльністю аудиторських фірм.

Вказані корпоративні скандали були пов'язанні із неякісними аудиторськими послугами. Так, аудиторів не виконали свого основного завдання надання впевненості внутрішнім та зовнішнім зацікавленим особам. Після зазначених корпоративних скандалів законодавці більшості країн та міжнародні професійні організації почали висувати більш жорсткі правила аудиту та аудиторської діяльності. Незважаючи на те, що вказані корпоративні скандали були на початку ХХ століття, загалом аудиторський ринок не змінився. Аудиторський ринок у світі й досі залишається олігополістичним.

Олігополія на ринку світовому аудиторському ринку досить чітко проявила себе у Великобританії. «Після фінансового спаду головного урядового контрагента у Об'єднаному Королівстві Великобританії та Північної Ірландії, Публічного Товариства Карліон, Carillion Plc., законодавці та професійні практикуючі особи обговорюють примусовий поділ компанії Великої четвірки. Такі жорсткі заходи водночас із високою вірогідністю приведуть значно менше до належного рівня аудиту, ніж до інших змін, які серед аудиторів значною мірою не популярні. Спадок Карліона розпочав широку дискусію, оскільки компанія зростала швидко та безупинно брала участь у нових проєктах та використовувала творчу бухгалтерію, KPMG, компанія Великої четвірки залишалася аудитором Карліона протягом 19 років. KPMG не змогла попередити акціонерів та регуляторів про катастрофу, що насувалася. Одночасно Deloitte виступав внутрішнім аудитором для Карліона. Зовнішній консалтинг здійснював EY. PwC став ліквідаційним розпорядником Карліона, оскільки це була єдина компанія з Великої четвірки, у якої був відсутній конфлікт інтересів. Ринок аудиту та фінансового консалтингу настільки взаємопов'язаний в силу того, що цей ринок є вузько концентрованим. В Об'єднаному Королівстві Великобританії та Північної Ірландії Велика четвірка здійснює аудит 97% Публічних компаній з переліку FTSE 350; в США 99% компаній з переліку S&P 500 та ще 44% від усіх публічних компаній та їхніх клієнтів» [3].

«Аудиторська діяльність в Україні представлена широким спектром професійних послуг, основною з яких, безумовно, є аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам чинного законодавства або іншим правилам згідно із вимогами користувачів» [5].

Аналізуючи ринок аудиту в Україні, вітчизняний вчений О.Ю. Редько вказує на такі складники ринкового механізму які назвав ілюзіями вітчизняного аудиторського ринку, як:

– пропозиція: «пропозиція аудиторських послуг частково регулюється законом прямої дії. Але закон охоплює лише аудит фінансової звітності, залишаючи поза регулюванням інші професійні аудиторські послуги. Отже, можна вважати, що ця ознака ринку в цілому притаманна, однак наявність ознаки пропозиції ще не гарантує її реальності ... пропозиція реально

надходить або через особисті комунікації керівників аудиторських фірм, або через лобювання фірм серед потенційних замовників на найвищому рівні державного управління» [7, с. 93];

– попит: «на думку автора, реального попиту на аудит в країні нині немає. Є штучно створений примусовий попит на обов'язковий аудит, визначений знову ж таки законом прямої дії, причому далеко не для всіх суб'єктів господарювання. Ініціативний аудит почав потроху набирати силу, але ще не в такому обсязі, коли замовник «ганяється за аудитором». Зазвичай у вітчизняному менеджменті виникає попит на професійні аудиторські послуги в таких випадках, як: поява законодавчих новел, які вимагають проведення аудиту тієї чи іншої діяльності чи операції суб'єкта господарювання; передчуття фіскальної перевірки (останні три роки їх практично не було, й от нарешті мораторій закінчується); вихід на ПРО (не масове явище, орієнтоване більше на аудиторів-нерезидентів); ініціатива власника (власників) з огляду на підозру щодо найманого менеджменту у шахрайстві або у неефективній роботі. Отже, певний попит на аудиторські послуги є, але, на нашу думку, він у рази менший за потенційну пропозицію» [7, с. 93].

Відповідно до реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що оприлюднено Аудиторською

палатою України, кількість суб'єктів аудиторської діяльності в Україні відображено у табл. 1.

Найбільша кількість суб'єктів аудиторської діяльності припадає на місто Київ. Так, відповідно до даних реєстру, в м. Київ зареєстровано 433 аудиторські компанії, що становить 48,22%. У Київській області функціонує лише 20 суб'єктів аудиторської діяльності, що становить 2,23 % від загальної їх кількості в Україні. Варто зауважити, що в м. Київ та Київській області найбільша концентрація суб'єктів аудиторської діяльності, адже в інших регіонах України частка аудиторських фірм не перевищує 10% від загальної кількості.

Питома вага більше 5% аудиторських фірм характерна для таких областей, як: Дніпропетровська – 52 суб'єкти, що становить 5,79%, Львівська – 45 аудиторських фірм, що становить 5,01%, Одеська – 48 компаній, що становить 5,35%, Харківська – 64 суб'єкти, що становить 7,13%. Така ситуація зумовлена тим, що обласні центри вказаних регіонів України є містами-мільйонниками. Це визначає те, що в зазначених регіонах найбільша кількість суб'єктів господарювання, фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, тобто усі вони є клієнтами суб'єктів аудиторської діяльності.

Запорізька область йде наступною в рейтингу за кількістю аудиторських фірм, які функціонують на

Таблиця 1

Кількість суб'єктів аудиторської діяльності в Україні

Регіон	Кількість САД		САД, що мають право проводити обов'язковий аудит		САД, що мають право проводити обов'язковий аудит звітності суспільно значущих підприємств		
	Кількість	Питома вага	Кількість	ОА / ЗК	Кількість	АСЗ / ЗК	АСЗ / ОА
м. Київ	433	48,22	116	26,79	56	12,93	48,28
Київська область	20	2,23	3	15,00	0	0,00	
Вінницька область	16	1,78	3	18,75	1	6,25	33,33
Волинська область	9	1,00	2	22,22	0	0,00	
Дніпропетровська область	52	5,79	12	23,08	6	11,54	50,00
Донецька область	15	1,67	1	6,67	0	0,00	
Житомирська область	15	1,67	4	26,67	0	0,00	
Закарпатська область	10	1,11	2	20,00	2	20,00	100,00
Запорізька область	30	3,34	14	46,67	4	13,33	28,57
Івано-Франківська область	11	1,22	5	45,45	1	9,09	20,00
Кіровоградська область	9	1,00	4	44,44	0	0,00	
Луганська область	6	0,67	0	0,00	0	0,00	
Львівська область	45	5,01	11	24,44	4	8,89	36,36
Миколаївська область	15	1,67	3	20,00	0	0,00	
Одеська область	48	5,35	12	25,00	4	8,33	33,33
Полтавська область	16	1,78	4	25,00	2	12,50	50,00
Рівненська область	13	1,45	4	30,77	1	7,69	25,00
Сумська область	11	1,22	2	18,18	0	0,00	
Тернопільська область	5	0,56	3	60,00	0	0,00	
Харківська область	64	7,13	23	35,94	6	9,38	26,09
Херсонська область	9	1,00	6	66,67	0	0,00	
Хмельницька область	13	1,45	3	23,08	1	7,69	33,33
Черкаська область	15	1,67	5	33,33	0	0,00	
Чернівецька область	7	0,78	0	0,00	0	0,00	
Чернігівська область	11	1,22	2	18,18	0	0,00	
Разом	898	100	244	27,17	88	9,80	36,07

Умовні позначення: ОА – обов'язковий аудит, ЗК – загальна кількість, АСЗ – аудит звітності суспільно значимих підприємств

території області. Так, згідно з даними реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, на території області функціонує 30 аудиторських фірм, що становить 3,34% від загальної кількості.

У більшості регіонів питома вага кількості суб'єктів аудиторської діяльності знаходиться на рівні від 1% до 2%. До таких регіонів відносяться: Вінницька область – 16, що становить 1,78%, Волинська область – 9, що становить 1,0%, Донецька область – 15, що становить 1,67%, Житомирська область – 15, що становить 1,67%, Закарпатська область – 10, що становить 1,11%, Івано-Франківська область – 11, що становить 1,22%, Кіровоградська область – 9, що становить 1,0%, Миколаївська область – 15, що становить 1,67%, Полтавська область – 16, що становить 1,78%, Рівненська область – 13, що становить 1,45%, Сумська область – 11, що становить 1,22%, Херсонська область – 9, що становить 1,0%, Хмельницька область – 13, що становить 1,45%, Черкаська область – 15, що становить 1,67%, Чернігівська область – 11, що становить 1,22%.

Менше 1% суб'єктів аудиторської діяльності припадає на такі області, як: Луганська область – 6, що становить 0,67%, Тернопільська область – 5, що становить 0,56%, Чернівецька область – 7, що становить 0,78%.

Відповідно до чинного законодавства, що регулює аудит та аудиторську діяльність в Україні, усі суб'єкти аудиторської діяльності поділяються на:

– суб'єкти аудиторської діяльності, що мають право проводити обов'язковий аудит;

– суб'єкти аудиторської діяльності, що мають право проводити обов'язковий аудит звітності суспільно значущих підприємств.

В Україні зареєстровано 244 суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит, що становить 27,17%. Найбільша кількість таких суб'єктів господарювання в м. Київ – 116, що становить 26,79% від загальної кількості, які функціонують у місті.

Жодної аудиторської фірми, яка має право проводити обов'язковий аудит, не зареєстровано в Луганській та Чернівецькій областях. Більшою мірою така ситуація зумовлена військовими діями у першій області та низьким рівнем великого бізнесу в іншій області. Усі інші області за кількістю суб'єктів аудиторської діяльності, що мають право проводити обов'язковий аудит, ми згрупували таким чином:

– понад 20 аудиторських компаній. Найбільша кількість аудиторських компаній, що мають право проводити обов'язковий аудит, знаходяться в Харківській області – 23, що становить 35,94%;

– понад 10 аудиторських компаній. До цієї категорії відносяться такі області: Дніпропетровська – 12 (23,08%), Запорізька – 14 (46,67%), Львівська – 11 (24,44%), Одеська – 12 (25,00%). Наведені результати вказують, що питома вага таких суб'єктів не перевищує 50%, а в деяких областях – навіть 25%;

– менше 10 аудиторських компаній. Ця категорія представлена такими областями, як: Київська – 3 (15,00%), Вінницька – 3 (18,75%), Волинська – 2 (22,22%), Донецька – 1 (6,67%), Житомирська – 4 (26,67%), Закарпатська – 2 (20,00%), Івано-Франківська – 5 (45,45%), Кіровоградська – 4 (44,44%), Миколаївська – 3 (20,00%), Полтавська – 4 (25,00%), Рівненська – 4 (30,77%), Сумська – 2 (18,18%), Тернопільська – 3 (60,00%), Хер-

сонська – 6 (66,67%), Хмельницька – 3 (23,08%), Черкаська – 5 (33,33%), Чернігівська – 2 (18,18%). Лише в двох із вказаних областей питома вага зазначених суб'єктів аудиторської діяльності перевищувала 50%, а в більшості – на рівні 25%.

Ситуація щодо суб'єктів аудиторської діяльності, що мають право проводити обов'язковий аудит звітності суспільно значущих підприємств, є такою:

1) в м. Київ функціонує 56 аудиторських фірм, що становить 12,93% від загальної кількості та 48,28% від тих, хто має право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності;

2) зазначенні суб'єкти не зареєстровані в Київській, Волинській, Донецькій, Житомирській, Кіровоградській, Луганській, Миколаївській, Сумській, Тернопільській, Херсонській, Черкаській, Чернівецькій, Чернігівській областях;

3) найбільша кількість суб'єктів вказаної категорії – у Дніпропетровській та Харківській областях – по 6 компаній, що становить 11,54% та 9,38% від загальної кількості відповідно та 50% і 26,09% відповідно від кількості суб'єктів, що здійснюють обов'язковий аудит;

4) по 1 суб'єкту аудиторської діяльності зазначеної категорії зареєстровано у Вінницькій, Івано-Франківській, Рівненській та Хмельницькій областях (питома вага від загальної кількості: 6,25%, 9,09%, 7,69%, 7,69% відповідно; питома вага від суб'єктів, що мають право на обов'язковий аудит: 33,33%, 20,00%, 25,00%, 33,33% відповідно);

5) по чотири аудиторські фірми припадає на Запорізьку область (13,33 від загальної кількості та 28,57% від обов'язкового аудиту), Одеську (8,33% та 33,33% відповідно) та Львівську область (8,89% та 36,36% відповідно);

6) у Полтавській та Закарпатській областях функціонує по два суб'єкти аудиторської діяльності, що мають право проводити обов'язковий аудит звітності суспільно значущих підприємств, їхня питома вага в загальній кількості становить 20,00% та 12,50% відповідно, а серед суб'єктів, що мають право проводити обов'язковий аудит, – 100% та 50% відповідно.

Проведений аналіз вказує на значну кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що припадає на м. Київ, що зумовлено концентрацією великого бізнесу та розвинутого ринку цінних паперів. Крім того, питома вага аудиторських фірм значно вища в містах-мільйонниках. Вітчизняні вчені вказують на те, що «дослідження показників, що характеризують результати здійснення аудиторської діяльності і стан ринку аудиторських послуг в Україні, свідчить, про те, що аудиторський ринок функціонує і трансформується під дією кризових явищ у суспільстві, в умовах посилення вимог до аудиторської професії, змін у законодавстві, зниження платоспроможності замовників аудиту та їхнього сприйняття вартості та якості аудиторських послуг. Подальше зростання ринку аудиту в Україні, на нашу думку, розпочнеться тільки з поліпшенням економічних умов у країні та імплементацією провідного досвіду європейських країн у цій сфері» [2].

Варто також зазначити, що в контексті динаміки кількості суб'єктів аудиторської діяльності значно зменшується, зокрема на цьому етапі розвитку аудиторського бізнесу спостерігається тенденція до укрупнення аудиторських фірм. Це насамперед зумовлено

збільшенням вимог до суб'єктів аудиторської діяльності. «Проводити аудит дуже складно в умовах глобальної кризи і загального стану української економіки в умовах війни; коли відбуваються значні коливання в валютних курсах та зриваються поставки товарів та енергоресурсів. Інші проблеми представлені специфічними галузевими складнощами. Серед них доцільно виділити відмінності у стандартах роботи українських та міжнародних компаній, відсутність системи страхування аудиторських ризиків, а також недостатній рівень підготовки українських бухгалтерів і аудиторів. Перераховані причини негативно впливають на престиж професії та знижують рівень довіри бізнес-середовища до вітчизняного аудиторського ринку» [4].

Більш жорсткі правила до діяльності аудиторських фірм зумовлені їхнім суспільним значенням та місцем у системі фінансового контролю. Адже аудиторські компанії – це, окрім суб'єктів господарської діяльності, ще й суб'єкти фінансового незалежного контролю. І всі зазначенні особливості проявляються в господарській діяльності аудиторських фірм, що зумовлює особливі вимоги до управління діяльністю аудиторських фірм та їхніх інформаційних підсистем, зокрема бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

«Традиційний підхід до визначення сутності аудиту базується на тому, що аудит найчастіше розглядається як спеціальний вид підприємницької діяльності. Дійсно, цей аспект наглядно проявляється саме в умовах ринкової економіки. Але аудит неправомірно обмежувати рамками лише практичної діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які надають певні послуги суб'єктам ринкових відносин. Розвиток аудиту слід розглядати як розвиток комплексної системи, яка поєднує в собі такі складники, як відокремлений вид підприємницької діяльності, відокремлена професія, галузь економічної науки. Кожна з цих характеристик має свої

відмітні ознаки, сутнісну структуру, але водночас всі три характеристики між собою взаємопов'язані» [1].

Для забезпечення розвитку ринку аудиту та якості аудиторських перевірок є необхідність оцінки потенціалу суб'єктів аудиторської діяльності, а це вимагає зміну площини з розгляду аудиту як виду перевірки до аудиту як виду господарської діяльності. «Аналіз видів аудиторських послуг та методологічних аспектів їх виконання є однією з найважливіших актуальних проблем теорії аудиту. Є думка, що надання консультаційних послуг є головним об'єктом критики відсутності інтересу аудитора. Вважається, що незалежність аудитора порушується у разі одночасного надання послуг з аудиту та консультування» [6, с. 208].

Адже саме розгляд аудиту як господарської діяльності передбачає:

– по-перше, 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 [8];

– по-друге, визначення джерел формування ресурсного потенціалу аудиторської компанії. Від джерел формування економічних ресурсів аудиторської компанії визначається її залежність від низки зацікавлених сторін, а отже, і незалежність власне аудиту фінансової послуги, що визначає якість аудиторської послуги [9];

– по-третє, властивості зовнішнього середовища, що зумовлює співпрацю із зовнішніми зацікавленими сторонами, зокрема клієнтами. Це визначає рівень конкурентоспроможності аудиторської компанії, яка проявляється в таких об'єктах управління господарською діяльністю, як клієнтський та репутаційний капітал [10];

– по-четверте, фінансовий потенціал аудиторської компанії як основа її незалежності від замовника аудиту,



**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

Джерело: власна розробка

а отже, його об'єктивність під час реалізації аудиторської послуги та забезпечення її якості [11]. Вказане дає змогу змодельовати господарську діяльність аудиторської компанії як об'єкта економічного аналізу (рис. 1).

**Висновки.** Таким чином, було розроблено модель господарської діяльності аудиторської компанії як об'єкта економічного аналізу. Зазначена модель передбачає ідентифікують ключових об'єктів господарської діяльності з позиції економічного аналізу. Загалом господарську діяльність аудиторської фірми наведено за такими етапами, як: 1) формування економічних ресурсів, до яких віднесено ключові (фінансові, трудові та майнові (матеріальні та нематеріальні) активи);

2) визначення місця зазначених економічних ресурсів у формуванні економічного потенціалу аудиторської фірми; 3) формування нових видів капіталу, таких як репутаційний та клієнтський, що перебуває у прямій взаємозалежності з ефективністю аудиторської діяльності (розроблено модель місця репутаційного та клієнтського капіталу в управлінні господарською діяльністю аудиторської фірми); 4) обґрунтовано складники ефективності суб'єкта аудиторської діяльності як суб'єкта господарської діяльності та як суб'єкта незалежного фінансового контролю. Усе зазначене дає змогу формувати нове теоретичне знання у сферах двох економічних функціональних наук: економічного аналізу та аудиту.

### Список використаних джерел:

1. Давидов Г.М. Шалімова Н.С. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/7589> (дата звернення: 28.12.2019).
2. Долбнєва Д.В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. *Економіка та держава*. 2018. № 2. С. 72–76.
3. Клієнтам необхідно мати більше партнерів-аудиторів аби забезпечити впевненість у фінансовій звітності. URL: <https://gildia.kiev.ua/auditori-ne-povinni-mati-dovgotrivali-stosunki/> (дата звернення: 28.12.2019).
4. Книжник Л. Аудит в Україні: виклики та перспективи в умовах євроінтеграції. *Ефективність державного управління: збірник наукових праць*. 2015. Вип. 44. С. 58–63.
5. Приятельчук О. Тенденції розвитку українського ринку аудиторських послуг. *Міжнародні відносини*. 2007. № 35–36. С. 95–98.
6. Прохорова Л.І., Юхименко Є.С. Аналіз сучасного стану та проблеми реформування і розвитку аудиторської діяльності в Україні на основі міжнародного досвіду. *Молодий вчений*. 2019. № 6 (70). С. 205–210.
7. Редько О.Ю. Основні ілюзії щодо ринку аудиту в Україні. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 93–97.
8. Тарасова, Т.О., Черчата, А.О., Ставерська, Т.О. (2019). Обліково-аналітичне забезпечення ризик-менеджменту в умовах сталого розвитку підприємства. *Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу*, 2(20), 142–153. <https://doi.org/10.31471/2409-0948-2019-2> (20)-142-153
9. Ievdokymov, V., Lehenchuk, S., Zakharov, D., Andrusiv, U., Usatenko, O & Kovalenko, L. (2020). Social capital measurement based on “The value explorer” method. *Management Science Letters*, 10(6), 1161–1168. doi: 10.5267/j.msl.2019.12.002
10. Cherchata, A., Popovychenko, I., Andrusiv, U., Simkiv, L., Kliukha, O & Horai, O. (2020). A methodology for analysis and assessment of business processes of Ukrainian enterprises. *Management Science Letters*, 10(3), 631–640. doi: 10.5267/j.msl.2019.9.016
11. Тарасова Т.О. Теоретико-методологічні засади розвитку трансляційних можливостей контролінгу у забезпеченні сталого розвитку підприємства. *Проблеми економіки*. 2016. № 3. С. 219–222.

### Reference:

1. Davydov G.M., Shalimova N.S. *Doslidzhennja funkcij audytu v systemah social'noekonomichnyh vidnosyn ta finansovogo kontrolyu* [Research of audit functions in the systems of socio-economic relations and financial control]. Available at: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/7589> (accessed 28 December 2019).
2. Dolbnjeva D.V. (2018) Suchasnyj stan i naprjamy udoskonalennja audytorskoj dijalnosti v umovah jevropejskoj integracii Ukrainy ta zastosuvannja mizhnarodnyh standartiv [Present state and directions of improvement of audit activity in the conditions of European integration of Ukraine and application of international standards]. *Ekonomika ta derzhava*, no. 2, pp. 72–76.
3. Klientam neobhidno maty bilshе partneriv-audytoriv aby zabezpechytu vpevnenist u finansovij zvitnosti [Clients need to have more audit partners to ensure their financial reporting]. Available at: <https://gildia.kiev.ua/auditori-ne-povinni-mati-dovgotrivali-stosunki/> (accessed 28 December 2019).
4. Knyzhnyk L. (2015) Audyt v Ukraini: vyklyky ta perspektyvy v umovah jevrintegracii [Audit in Ukraine: Challenges and Prospects in the Context of European Integration]. *Efektivnist derzhavnogo upravlinnja: zbirnyk naukovykh prac*, no. 44, pp. 58–63.
5. Pryjatelchuk O. (2007) Tendencii rozvytku ukrainskogo rynku audytorskyh poslug [Trends in the development of the Ukrainian audit services market]. *Mizhnarodni vidnosyny*, no. 35–36, pp. 95–98.
6. Prohorova L.I., Juhymenko Je.S. (2019) Analiz suchasnoho stanu ta problemy reformuvannja i rozvytku audytorskoj dijalnosti v Ukraini na osnovi mizhnarodnoho dosvidu [Analysis of the current state and problems of reforming and developing audit activity in Ukraine based on international experience]. *Molodyj vchenyj*, no. 6 (70), pp. 205–210.
7. Redko O.Ju. (2018) Osnovni iljuzii shhodo rynku audytu v Ukraini [The main illusions about the audit market in Ukraine]. *Statystyka Ukrainy*, no. 1. pp. 93–97.
8. Tarasova T.O., Cherchata A.O., Stavarska, T.O. (2019). Oblikovo-analytychne zabezpechennia ryzik-menedzhmentu v umovakh staloho rozvytku pidpryemstva [Accounting-analytical provision of risk-management in the sustainable development of companies]. *Naukovyi visnyk Ivano-Frankivskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu nafty i hazu*, 2(20), 142–153. <https://doi.org/10.31471/2409-0948-2019-2> (20)-142-153
9. Ievdokymov V., Lehenchuk, S., Zakharov, D., Andrusiv, U., Usatenko, O & Kovalenko, L. (2020). Social capital measurement based on “The value explorer” method. *Management Science Letters*, 10(6), 1161–1168. doi: 10.5267/j.msl.2019.12.002
10. Cherchata A., Popovychenko I., Andrusiv U., Simkiv L., Kliukha O. & Horai O. (2020). A methodology for analysis and assessment of business processes of Ukrainian enterprises. *Management Science Letters*, 10(3), 631–640. doi: 10.5267/j.msl.2019.9.016
11. Tarasova T.O. (2016) Teoretyko-metodolohichni zasady rozvytku translatsiinykh mozhlyvostei kontrolinhu u zabezpechenni staloho rozvytku pidpryemstva [Theoretical and methodological foundations of the development of translational possibilities of controlling in ensuring the sustainable development of the enterprise]. *Problems of Economics*, no. 3, pp. 219–222.