

## РОЗВИТОК ПРОДУКТИВНИХ СИЛ І РЕГІОНАЛЬНА ЕКОНОМІКА

УДК 351

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/162-16>**Грицишен Д. О.**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри економічної безпеки,  
публічного управління та адміністрування,  
Державний університет «Житомирська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5484-6421>

**Прокопенко Ж. В.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри економічної безпеки,  
публічного управління та адміністрування,  
Державний університет «Житомирська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1844-5329>

**Савіцький В. В.**

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

**Опанасюк А. А.**

здобувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,  
Державний університет «Житомирська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2685-9468>

**Grytsyshen Dymytrii, Prokopenko Zhanna,  
Savitsky Vladyslav, Opanasyuk A.**  
Zhytomyr Polytechnic State University

### ОЦІНКА ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ У ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ ЯК СУБ'ЄКТІВ ВИЯВЛЕННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ

*У статті встановлено, що вивчення проблеми управління економічними ресурсами пов'язане з постійною зміною економічної ситуації, значним ростом конкуренції між суб'єктами господарювання за ринки ресурсів і ринки збуту готової продукції. Виявлено особливості формування економічних ресурсів аудиторських фірм. Установлено, що ключовим ресурсом господарської діяльності аудиторської фірми є трудові ресурси, що формують кадровий потенціал та визначають якість аудиторської послуги. Визначено, що 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. Виявлено, що від ефективності використання та формування економічних ресурсів аудиторською фірмою залежать усі ефекти, що пов'язані з її функціонуванням. Доведено, що обидва складники є взаємопов'язаними між собою, а не виключають одне одного. Окреслено, що якість аудиту фінансової звітності визначає репутацію компанії, а отже, її клієнтський капітал, що в результаті визначає доходи діяльності аудиторської компанії. Зазначено вказує, що пріоритетними об'єктами управління, а отже, економічного аналізу та бухгалтерського обліку, є: 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 із позиції отримання фінансових результатів, так і з позиції виконання покладених на аудит суспільних функцій як інструменту незалежного фінансового контролю. Виявлено, що сьогодні питання аналітичної оцінки вказаних об'єктів є недостатньо розробленим, адже наявні підходи не враховують усієї специфіки діяльності аудиторських фірм, що й визначає перспективи подальших наукових досліджень.*

**Ключові слова:** економічні ресурси, суб'єкти, аудит, аудиторські фірми, економічні злочини.

### EVALUATION OF ECONOMIC RESOURCES IN ECONOMIC ACTIVITY OF AUDITING FIRMS AS SUBJECTS OF DEVELOPMENT OF ECONOMIC CRIMES

*The article finds that the study of the problem of economic resource management is associated with the constant change of the economic situation, a significant increase in competition between economic entities for resource markets and markets for finished products. Peculiarities of formation of economic resources of audit firms are revealed. It is established that the key resource of economic activity of the audit firm is the labor resources that form the human resources and determine the quality*

of the audit service. It is characterized that the quality of the audit service depends on the effectiveness of the audit entity as an entity of external independent financial control in the context of the relevant public functions and as a business entity whose main purpose is to make a profit. It was found that the efficiency of use and formation of economic resources by the audit firm depends on all the effects associated with its operation. It has been proven that both components are interconnected and not mutually exclusive. In addition, it is outlined that the quality of the audit of financial statements determines the reputation of the company, and hence its client capital, which in turn determines the income of the audit company. Accordingly, this indicates that the priority objects of management, and hence economic analysis and accounting are the following: financial potential, human resources, customer capital, reputational capital. All these types of potential and capital are interconnected and form the quality of the audit service both from the standpoint of obtaining financial results and from the standpoint of performing the public functions assigned to the audit as an instrument of independent financial control. It was found that to date, the issue of analytical assessment of these objects is not sufficiently developed, because the existing approaches do not take into account the specifics of the activities of audit firms, which determines the prospects for further research.

**Keywords:** economic resources, subjects, audit, audit firms, economic crimes.

**JEL classification:** M41, M42

**Постановка проблеми.** Ресурси в діяльності підприємств різних галузей національної економіки посідають найважливіше місце. Економічний механізм регулювання величини витрат виробничих ресурсів має базуватися на аналізі ресурсовикористання, який дає можливість передбачити кінцеві результати виробничо-комерційного циклу [1]. Це актуалізує питання економічного аналізу економічних ресурсів, особливо в господарській діяльності аудиторських фірм.

Аудиторська фірма пов'язана з виконанням особливих суспільних функцій як суб'єкт незалежного фінансового контролю. Це, своєю чергою, визначає специфічну увагу зацікавлених сторін до діяльності аудиторської фірми. Своєю чергою, ефективність діяльності як суб'єкта господарювання та як суб'єкта незалежного фінансового контролю залежить від використання економічних ресурсів. Якість аудиту фінансової звітності визначає репутацію компанії, а отже, її клієнтський капітал, що в результаті визначає доходи діяльності аудиторської компанії.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання економічних ресурсів підприємств розглядалися такими вітчизняними та зарубіжними вченими, як: А.Н. Азрилян, І.Г. Бережной, В.Н. Маргелов, Г.А. Петров, В.І. Семенов, М.І. Беляєв, І. Бернар, Ж.-К. Коллі, А.Б. Борисов, Б.В. Брикін, Т.Б. Брикіна, Н.Д. Еріашвілі, С.В. Захаров, А.І. Бутук, І. Вовк, С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір, А.Г. Загородній, Г.Лі. Вознюк, Т.С. Смовженко, В.Г. Золотогоров, А. Зуб, Н.М. Зубко, В.М. Ковальчук, В. Коноплицький, Г. Філіна, В.А. Коноплінська, Я.С. Ларіна, С.В. Мочерников, О.А. Устенко, С.І. Юрій, І.В. Ліпсіц, Л.І. Лопатников, Ю.П. Майданевич, С.О. Микитюк, С.І. Ожегов, Н.Ю. Шведова, В.В. Острошенко, В.П. Пантелеев, О.С. Сніжко, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовський, Е.Б. Стародубцева, І.І. Санжаревський, О. Сліпушко, Дж. Харінгтон, М.Н. Чепурін, Е.А. Кисельова, Maigorzata Stanek, Katarzyna Kieljan та ін. Зазначені вчені більшою мірою піднімали питання управління ресурсним потенціалом підприємств сфери виробництва, проте без уваги залишилися підприємства сфери послуг, особливо консалтингу та аудиту фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу.** «Рациональне формування, залучення та використання економічних ресурсів є провідним чинником забезпечення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання на ринку. Стрибокподібний розвиток світової економіки, почергове нарощування та спадання темпів виробництва призводить до необхідності вирішення проблеми ефективного управління економічними ресурсами в умовах неоднозначності та асиметричності економічної інфор-

мації, яку отримують користувачі» [2]. «Майбутня економічна вигода підприємства, елементи створюваної ним доданої вартості, закладені в об'єктах ресурсів, визначають потенціал, що дає можливість створювати майбутні результати діяльності підприємства. Реалізація можливостей ресурсного потенціалу здійснюється через показники господарювання підприємства» [3]. Уважаємо, що в даному разі яскраво прослідковується закон синергії, оскільки ресурси обмежені як у кількісному, так і в якісному напрямках, відповідно, від їх поєднання, способу та порядку використання, механізмів управління ними підприємство може отримати різні фінансові результати [4; 5].

У даному дослідженні надамо характеристику зазначених ресурсів із позиції економічного аналізу.

Розглянемо особливості ресурсів за їх складом:

– *матеріальні ресурси.* До матеріальних ресурсів аудиторської компанії відносять оборотні та необоротні матеріальні активи аудиторської фірми. Аналізуючи дані балансу аудиторських компаній, нами отримано результати за такими об'єктами, як незавершене будівництво, основні засоби та виробничі запаси (табл. 1). Зокрема, проаналізовано показники динаміки оборотних та необоротних матеріальних активів.

Проведений аналіз динаміки оборотних та необоротних матеріальних активів на досліджуваних підприємствах указує на такі результати:

– збільшення показника незавершеного будівництва спостерігається лише на одному підприємстві, а саме на ПрАТ «Делойтэнд Туш Юкрейніан Сервісез Компані»;

– збільшення розміру залишкової вартості основних засобів зафіксовано на трьох досліджуваних підприємствах: на ПрАТ «Делойтэнд Туш Юкрейніан Сервісез Компані», на наПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик», на ПрАТ Аудиторська фірма «Де Візу»;

– суттєве збільшення показника виробничих запасів у 2017 р. зосереджено на ПрАТ «Делойтэнд Туш ЮкрейніанСервісезКомпані» та на ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик».

Стан коефіцієнту придатності основних засобів за досліджуваний період задовільний, дана тенденція свідчить про гарний технічний стан основних засобів на всіх досліджуваних підприємствах:

– *нематеріальні ресурси.* Нематеріальні ресурси аудиторських фірм є якісно новим видом ресурсів, що пов'язаний із науково-технічним прогресом та розвитком інформаційної економіки. Нематеріальні активи пов'язані з використанням програмного забезпечення в ході аудиту фінансової звітності, супутніх аудитор-

Таблиця 1

## Характеристика матеріальних ресурсів аудиторських фірм

Показник	Період			Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
	2015	2016	2017	16/15	17/16	16/15	17/16
<b>ПрАТ «Делойтанд Туш ЮкрейніанСервісезКомпані»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
Незавершене будівництво	160,00	115,00	1618,00	-45,00	1503,00	-28,13	1306,96
<b>Основні засоби</b>							
залишкова вартість	7333,00	9112,00	21661,00	1779,00	12549,00	24,26	137,72
первісна вартість	19647,00	23655,00	41068,00	4008,00	17413,00	20,40	73,61
знос	12314,00	14543,00	19407,00	2229,00	4864,00	18,10	33,45
<b>Виробничі запаси</b>	4,00	15,00	43,00	11,00	28,00	275,00	186,67
<b>Аналітичні розрахунки</b>							
Коефіцієнт зношеності	0,63	0,61	0,47	-0,02	-0,14	-3,17	-22,95
Коефіцієнт придатності	0,37	0,39	0,53	0,02	0,14	5,41	35,90
<b>ПрАТ «КПМГ АУДИТ»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
Незавершене будівництво	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Основні засоби</b>							
залишкова вартість	15576,00	13779,00	13310,00	-1797,00	-469,00	-11,54	-3,40
первісна вартість	21756,00	23497,00	26853,00	1741,00	3356,00	8,00	14,28
знос	6180,00	9718,00	13543,00	3538,00	3825,00	57,25	39,36
<b>Виробничі запаси</b>	99,00	0,00	0,00	-99,00	0,00	-100,00	діл.на 0
<b>Аналітичні розрахунки</b>							
Коефіцієнт зношеності	0,28	0,41	0,50	0,13	0,09	46,43	21,95
Коефіцієнт придатності	0,72	0,59	0,50	-0,13	-0,09	-18,06	-15,25
<b>ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
Незавершене будівництво	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Основні засоби</b>							
залишкова вартість	499,60	2417,50	4242,80	1917,90	1825,30	383,89	75,50
первісна вартість	1468,30	3403,80	5238,30	1935,50	1834,50	131,82	53,90
знос	968,70	986,30	995,50	17,60	9,20	1,82	0,93
<b>Виробничі запаси</b>	26,90	13,70	39,30	-13,20	25,60	-49,07	186,86
<b>Аналітичні розрахунки</b>							
Коефіцієнт зношеності	0,66	0,29	0,19	-0,37	-0,10	-56,06	-34,48
Коефіцієнт придатності	0,34	0,71	0,81	0,37	0,10	108,82	14,08
<b>ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
Незавершене будівництво	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>Основні засоби</b>							
залишкова вартість	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
первісна вартість	0,90	0,90	0,90	0,00	0,00	0,00	0,00
знос	0,90	0,90	0,90	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Виробничі запаси</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>Аналітичні розрахунки</b>							
Коефіцієнт зношеності	1,00	1,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Коефіцієнт придатності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>ПрАТ «Аудиторська фірма «Де Візу»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
Незавершене будівництво	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>Основні засоби</b>							
залишкова вартість	337,00	258,00	1224,00	-79,00	966,00	-23,44	374,42
первісна вартість	754,00	751,00	1755,00	-3,00	1004,00	-0,40	133,69
знос	417,00	493,00	531,00	76,00	38,00	18,23	7,71
<b>Виробничі запаси</b>	4,00	279,00	95,00	275,00	-184,00	6875,00	-65,95
<b>Аналітичні розрахунки</b>							
Коефіцієнт зношеності	0,55	0,66	0,30	0,11	-0,36	20,00	-54,55
Коефіцієнт придатності	0,45	0,34	0,70	-0,11	0,36	-24,44	105,88

ських послуг та консалтингу, а також забезпечення кібербезпеки (інформаційної безпеки). Так, кожна аудиторська компанія розробляє під свою специфіку програмне забезпечення щодо застосування аудиторських процедур. Єдиних стандартів та вимог для такого роду програмного забезпечення не існує [7, с. 372].

У Звіті про прозорість компанії KPMG за 2018 р. сказано: «Оскільки дотримання умов конфіденційності наших клієнтів є дуже важливим для нас, ми впровадили цілу низку механізмів для забезпечення конфіденційності, включаючи Офіційну політику фірми, яка регулює терміни зберігання аудиторської робочої документації та всіх інших документів, пов'язаних із виконанням завдань з аудиту, оснований на вимогах Закону України «Про аудит

фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1), Міжнародних стандартів аудиту (МСА), правил Комісії з цінних паперів та бірж США (КЦПБ), інших застосованих вимогах і правилах іноземних регуляторів. У нас є чітко сформульована політика з питань інформаційної безпеки, яка охоплює широке коло питань. Окрім того, у KPMG діє Положення про захист персональних даних, що регулює процес поводження з особистими даними. Усі працівники ПрАТ «КПМГ АУДИТ» зобов'язані пройти навчальний курс за цією темою» [6].

Варто зауважити, що програмне забезпечення в аудиторській діяльності є важливим з позиції як застосування аудиторських

процедур та надання консалтингових послуг, так і збереження інформації. Варто також зауважити, що окремі аудиторські фірми в рамках консалтингу надають послуги із забезпечення кібербезпеки. Зокрема, аудиторська фірма «BDO в Україні» [8] пропонує свої клієнтам такі консалтингові послуги у сфері інформаційної безпеки: розроблення стратегії з кібербезпеки;

розроблення політики протидії кіберзагрозам; розроблення захищеної інфраструктури; нагляд за впровадженням комплексних проєктів; створення плану зі страхування кіберризиків; створення плану з навчання персоналу. У результаті вивчення балансу вище представлених фірм нами отримано такі результати (табл. 2)

Представлені дані вказують на позитивну динаміку щодо вартості нематеріальних активів аудиторських фірм;

– *фінансові ресурси*. Здебільшого представлені грошовими активами та джерелами залучення усіх економічних ресурсів аудиторської компанії. Окрім того, вагомі фінансові ресурси використовуються для підвищення кваліфікації та програмного забезпечення господарської діяльності [9]. Залишок грошових коштів на кінець звітного періоду представлено в табл. 3.

Дані, представлені в табл. 3, характеризують стан фінансових ресурсів аудиторських фірм у частині їх володіння грошовими коштами та їх еквівалентами й руху грошових коштів від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності. На кінець звітного періоду збільшення показника грошових коштів у національній валюті серед досліджуваних підприємств зафіксовано на одному з підприємств, а саме у ПрАТ «Аудиторська фірма «Де Візу»;

– *трудові ресурси*. Вони є найголовнішим ресурсом аудиторської фірми, до якого висувається більшість вимог вітчизняного та міжнародного законодавства, що регулює аудит та аудиторську діяльність. Основним складником трудових ресурсів аудиторських фірм є сертифициовані аудитори. Відповідно до реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що оприлюднюється Аудиторською палатою України [10], сьогодні в країні зареєстровано 2 719 сертифікованих аудиторів. Серед них 510 не пов'язані з жодним суб'єктом аудиторської діяльності, 17 – фізичні особи – підприємці, а інші працюють в аудиторських компаніях, що зареє-

Таблиця 2

Характеристика нематеріальних ресурсів аудиторських фірм України

Показник	Період			Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
	2015	2016	2017	16/15	17/16	16/15	17/16
<b>ПрАТ «Делойтєнд Туш ЮкрейніанСервісєзКомпані»</b>							
Дані фінансової звітності							
<b>Нематеріальні активи</b>							
- залишкова вартість	67,00	168,00	774,00	101,00	606,00	150,75	360,71
<b>ПрАТ «КПМГ АУДИТ»</b>							
Дані фінансової звітності							
<b>Нематеріальні активи</b>							
- залишкова вартість	48,00	14,00	345,00	-34,00	331,00	-70,83	2364,30
<b>ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»</b>							
Дані фінансової звітності							
<b>Нематеріальні активи</b>							
- залишкова вартість	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл. на 0	діл. на 0
<b>ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ»</b>							
Дані фінансової звітності							
<b>Нематеріальні активи</b>							
- залишкова вартість	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл. на 0	діл. на 0
<b>ПрАТ Аудиторська фірма «Де Візу»</b>							
Дані фінансової звітності							
<b>Нематеріальні активи</b>							
- залишкова вартість	893,00	911,00	630,00	18,00	-281,00	2,02	-30,85

Таблиця 3

## Характеристика фінансових ресурсів аудиторських фірм

Показник	Період			Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
	2015	2016	2017	16/15	17/16	16/15	17/16
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>ПрАТ «Делойтэнд Туш ЮкрейніанСервісезКомпані»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
<b>Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець звітного періоду</b>							
- у національній валюті	162106,00	191826,00	164080,00	29720,00	-27746,00	18,33	-14,46
- у т. ч. в касі	2,00	0,00	0,00	-2,00	0,00	-100,00	діл.на 0
- в іноземній валюті	162106,00	191826,00	164080,00	29720,00	-27746,00	18,33	-14,46
<b>Рух грошових коштів</b>							
Чистий рух коштів від операційної діяльності	91645,00	42468,00	-1906,00	-49177,00	-44374,00	-53,66	-104,49
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	-4163,00	-20597,00	-32360,00	-16434,00	-11763,00	394,76	57,11
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	-2490,00	-513,00	-734,00	1977,00	-221,00	-79,40	43,08
Чистий рух грошових коштів за звітний період	84991,00	-35000,00	21358,00	-119991	56358,00	-141,18	-161,02
<b>ПрАТ «КПМГ АУДИТ»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
<b>Грошові кошти та їх еквіваленти</b>							
- у національній валюті	17457,00	30521,00	7378,00	13064,00	-23143,00	74,84	-75,83
- у т. ч. в касі	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
- в іноземній валюті	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>Рух грошових коштів</b>							
Чистий рух коштів від операційної діяльності	10246,00	9601,00	16854,00	-645,00	7253,00	-6,30	75,54
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	1928,00	1975,00	3856,00	47,00	1881,00	2,44	95,24
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	0,00	1488,00	2978,00	1488,00	1490,00	#ДЕЛ/0!	100,13
Чистий рух грошових коштів за звітний період	12174,00	13064,00	23688,00	890	10624,00	7,31	81,32
<b>ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
<b>Грошові кошти та їх еквіваленти</b>							
- у національній валюті	35,00	86,20	16,80	51,20	-69,40	146,29	-80,51
- у т. ч. в касі	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
- в іноземній валюті	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>Рух грошових коштів</b>							
Чистий рух коштів від операційної діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
Чистий рух грошових коштів за звітний період	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
<b>Грошові кошти та їх еквіваленти</b>							
- у національній валюті	42,50	7,90	0,90	-34,60	-7,00	-81,41	-88,61
- у т. ч. в касі	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
- в іноземній валюті	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>Рух грошових коштів</b>							
Чистий рух коштів від операційної діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0

Продовження Таблиці 3

1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>ПрАТ Аудиторська фірма «Де Візу»</b>							
<b>Дані фінансової звітності</b>							
<b>Грошові кошти та їх еквіваленти</b>							
- у національній валюті	2214,00	27,00	1846,00	-2187,00	1819,00	-98,78	6737,04
- у т. ч. в касі	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
- в іноземній валюті	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	діл.на 0	діл.на 0
<b>Рух грошових коштів</b>							
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	4746,00	-2098,00	4156,00	-6844,00	6254,00	-144,21	-298,09
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	-595,00	-91,00	-2369,00	504,00	-2278,00	-84,71	2503,30
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	-1950,00	0,00	34,00	1950,00	34,00	-100,00	діл.на 0
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	2201,00	-2189,00	1821,00	-4390	4010,00	-199,45	-183,19

стровані як товариства з обмеженою відповідальністю та приватні або публічні акціонерні товариства.

Вітчизняним законодавством у сфері аудиту та Міжнародними стандартами аудиту висувається низка вимог до кадрового потенціалу аудиторських фірм та, власне, до сертифікації аудиторів. Залежно від кадрового складу визначається право суб'єкта аудиторської діяльності проводити обов'язковий аудит фінансової звітності та обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Окрім того, до кадрового потенціалу аудиторських фірм включаються також інші фахівці у сфері консалтингу, зокрема: податкового консалтингу, бухгалтерського аутсорсингу, юриспруденції, інформаційної безпеки, планування, економічного аналізу, оцінки проектів та інших, які є сумісними з аудитом фінансової звітності.

Вимоги до сертифікації аудиторів та кадрового потенціалу аудиторських фірм буде розглянуто нами в подальших дослідженнях.

Одним із показників, що характеризує використання трудових ресурсів, є витрати на оплату праці та витрати на соціальні заходи, що представлено в табл. 4.

Наведені в табл. 4 дані характеризують стан трудових ресурсів аудиторських фірм у частині витрат на оплату праці працівників. Зменшення показника витрат на оплату праці

притаманне таким підприємствам: у 2016 р. у ПрАТ «Делойтєнд Туш ЮкрейніанСервісєзКомпані» значення зменшилося на 9 928 тис грн, що у відсотковому вираженні становить 7,30%; у ПрАТ «Аудиторська фірма «Де Візу»» показник зменшився на 133 тис грн, що на 27,48% менше, ніж у 2015 р. Зменшення показника витрат на оплату праці відповідно зменшує показник відрахувань на соціальні заходи. Так, у 2016 р. показник відрахувань на соціальні заходи у ПрАТ «Делойтєнд Туш ЮкрейніанСервісєзКомпані» зменшився на 3 777 тис грн, що у відсотковому вираженні становить 22,23%; у ПрАТ «Аудиторська фірма «Де Візу»» показник зменшився на 133 тис грн, що на 27,48% менше, ніж у 2015 р.

На кінець досліджуваного періоду спостерігається збільшення значення витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи. У ПрАТ «Делойтєнд Туш ЮкрейніанСервісєзКомпані» показники підвищилися на 35 899 тис грн та 4 817 тис грн, що у відсотковому вираженні дорівнює 28,46% та 36,45% відповідно; у ПрАТ «КПМГ АУДИТ» показники зросли на 32 808 тис грн та 2 320 тис грн, що на 34,41% та 25,68% відповідно більше, ніж у попередньому році; у ПрАТ «Аудиторська фірма «Де Візу»» показники зросли на 1 078 тис грн та 289 тис грн, що у відсотковому значенні становить 307,12% та 304,21% відповідно.

Із позиції оцінки економічного потенціалу аудиторської компанії існує потреба в об'єктивній класифікації економічних ресурсів за джерелами утворення. У науковій літературі виділяють два підходи, а саме власні та залучені. Власні економічні ресурси визначаються через формування власного капіталу підприємства (статутний, резервний, додатковий). Позикові – через залучення відповідних джерел фінансування, що відображаються у складі зобов'язань. Склад власного капіталу представлено в табл. 5.

Із даних табл. 5 бачимо, що кожне підприємство володіє власними економічними ресурсами, а саме у ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»» зображено найбільший показник статутного капіталу серед досліджуваних підприємств, та на кінець досліджуваного періоду його розмір сягав 7 811 тис грн, на решті підприємств значення показника статутного капіталу протягом досліджуваного періоду залишилося незмінним. Збільшення значення показника нерозподіленого прибутку (збитку) протягом періоду, що досліджується, представлено у ПрАТ «Делойтєнд Туш ЮкрейніанСервісєзКомпані» та становить у 2017 р. 77 719 тис грн, або 6,37%; у ПрАТ «КПМГ АУДИТ» показник зріс на 68 тис грн, що 0,27% більше, ніж у 2016 р.; у ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»» показник підвищився на 152,60 тис грн, що у відсотковому вираженні становить 86,95%. Зменшення показника нерозподіленого прибутку (збитку) у 2017 р. зосереджено на ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ» та

Таблиця 4

## Витрати на оплату праці аудиторських компаній України

Показник	Період			Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
	2015	2016	2017	16/15	17/16	16/15	17/16
<b>ПрАТ «Делойтэнд Туш ЮкрейніанСервісезКомпані»</b>							
Витрати на оплату праці	136052,00	126124,00	162023,00	-9928,00	35899,00	-7,30	28,46
Витрати на соціальні заходи	16992,00	13215,00	18032,00	-3777,00	4817,00	-22,23	36,45
<b>ПрАТ «КПМГ АУДИТ»</b>							
Витрати на оплату праці	84285,00	95345,00	128153,00	11060,00	32808,00	13,12	34,41
Витрати на соціальні заходи	12185,00	9035,00	11355,00	-3150,00	2320,00	-25,85	25,68
<b>ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»</b>							
Витрати на оплату праці	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
Витрати на соціальні заходи	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
<b>ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ»</b>							
Витрати на оплату праці	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
Витрати на соціальні заходи	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
<b>ПрАТ Аудиторська фірма «Де Візу»</b>							
Витрати на оплату праці	484,00	351,00	1429,00	-133,00	1078,00	-27,48	307,12
Витрати на соціальні заходи	211,00	95,00	384,00	-116,00	289,00	-54,98	304,21

Таблиця 5

## Оцінка власного капіталу аудиторських фірм як джерела формування економічних ресурсів

Показник	Період			Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
	2015	2016	2017	16/15	17/16	16/15	17/16
<b>ПрАТ «Делойтэнд Туш ЮкрейніанСервісезКомпані»</b>							
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
<b>ПрАТ «КПМГ АУДИТ»</b>							
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
<b>ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик»</b>							
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
<b>ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ»</b>							
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
<b>ПрАТ Аудиторська фірма «Де Візу»</b>							
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

ПрАТ «Аудиторська фірма «Де Візу»: його зменшення становило 45,50 тис грн та 3 309,00 тис грн, що у відсотковому вираженні становить -15,42% та -15,77% відповідно.

Щодо стану показника власного капіталу, то збільшення його значення на кінець досліджуваного періоду спостерігається на таких підприємствах: у ПрАТ «Делойтэнд Туш ЮкрейніанСервісезКомпані» показ-

ник зріс на 6,37%, у ПрАТ «КПМГ АУДИТ» – на 0,27%, у ПрАТ «Аудиторська фірма «Аналітик» – на 41,05%, у ПрАТ «Аудиторська фірма «Де Візу» – на 21,19%. Зменшення показника притаманне єдиному підприємству – ПрАТ «ЕРНСТ ЕНД ЯНГ УКРАУДИТ» та становить 15,36%.

**Висновки.** Таким чином, нами встановлено особливості формування економічних ресурсів аудитор-

ських фірм. Установлено, 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 залежать усі ефекти, що пов'язані з її функціонуванням. Обидва складники є взаємопов'язаними між собою, а не виключають одне одного. Якість аудиту фінансової звітності визначає репутацію компанії, а

отже, 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: 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 із позиції отримання фінансового результату, так і з позиції виконання покладених на аудит суспільних функцій як інструменту незалежного фінансового контролю. Сьогодні питання аналітичної оцінки вказаних об'єктів не є розробленим, адже існуючі підходи не враховують усієї специфіки діяльності аудиторських фірм, що й визначає перспективу подальших досліджень.

### Список використаних джерел:

1. Вовк І. Класифікація ресурсів підприємства. Сучасні підходи. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2011. Вип. 1 (4). URL: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2011/11vipssp.pdf>.
2. Волошина Е.И. Особенности аудиторской деятельности в странах Западной Европы. *Научный вестник: финансы, банки, инвестиции*. 2017. № 3. С. 124–130.
3. Cherchata A., Popovychenko I., Andrusiv U., Simkiv L., Kliukha O., Horai O. A methodology for analysis and assessment of business processes of Ukrainian enterprises. *Management Science Letters*. 2020. No. 10 (3), pp. 631–640. DOI: 10.5267/j.msl.2019.9.016.
4. Денисюк О.Г. Використання ресурсного потенціалу підприємства та його фінансової складової. *Ефективна економіка*. 2018. № 2. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2\\_2018/38.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2018/38.pdf).
5. Тарасова Т.О., Черчата А.О., Ставерська Т.О. Обліково-аналітичне забезпечення ризик-менеджменту в умовах сталого розвитку підприємства. *Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. Серія «Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості»*. 2019. № 2 (20). Р. 142–153. URL: [https://doi.org/10.31471/2409-0948-2019-2\(20\)-142-153](https://doi.org/10.31471/2409-0948-2019-2(20)-142-153).
6. Звіт про прозорість за 2018 рік ПрАТ «КПМГ АУДИТ». URL: [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2019/04/Transparency-Report\\_2019\\_JSC-KPMG-Audit.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2019/04/Transparency-Report_2019_JSC-KPMG-Audit.pdf).
7. Обов'язкова ротація аудиторів здійснюється відповідно до встановлених вимог. URL: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/1083-oboviazkova-rotatsiia-audytoriv-zdiisniuietsia-vidpovidno-do-vstanovlenykh-vymoh>.
8. Про BDO в Україні. URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/about-2/about-bdo-in-ukraine>.
9. Andrusiv U., Kinash I., Cherchata A., Polyanska A., Dzoba O., Tarasova T., Lysak H. Experience and prospects of innovation development venture capital financing. *Management Science Letters*. 2020. № 10 (4). Р. 781–788. DOI: 10.5267/j.msl.2019.10.019.
10. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. URL: <https://www.apu.com.ua/2018/10/01/%d1%80%d0%b5%d1%94%d1%81%d1%82%d1%80-%d0%b0%d1%83%d0%b4%d0%b8%d1%82%d0%be%d1%80%d1%96%d0%b2-%d1%82%d0%b0-%d1%81%d1%83%d0%b1%d1%94%d0%ba%d1%82%d1%96%d0%b2-%d0%b0%d1%83%d0%b4%d0%b8%d1%82%d0%be%d1%80/>.

### References:

1. Vovk I. (2011) Klyasyfikatsiia resursiv pidpriemstva [Classification of enterprise resources]. *Suchasni pidkhody. Sotsialno-ekonomichni problemy i derzhava* [Modern approaches. Socio-economic problems and the state]. Vol. 1 (4). Available at: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2011/11vipssp.pdf> (accessed 20 November 2020).
2. Voloshyna E.Y. (2017) Osobennosti audytorskoj deiatelnosti v stranakh Zapadnoi Evropi [Features of auditing in Western Europe]. *Nauchnyi vestnyk: finyansy, banky, ynyvestytsyy* [Scientific Bulletin: Finance, Banks, Investments]. No. 3, pp. 124–130. (in Russian)
3. 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*, no. 10 (3), pp. 631–640. DOI: 10.5267/j.msl.2019.9.016.
4. Denysiuk O.H. (2018) Vykorystannia resursnoho potentsialu pidpriemstva ta yoho finansovoi skladovoi. *Efektivna ekonomika*, no. 2. Available at: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2\\_2018/38.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2018/38.pdf) (in Ukrainian)
5. Tarasova T.O., Cherchata A.O., Stavarska T.O. (2019) Accounting-analytical providing of rizik-management in the sustainable development of companies. *Scientific Bulletin of Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas* (Series: Economics and Management in the Oil and Gas Industry), no. 2 (20), pp. 142–153. DOI: [https://doi.org/10.31471/2409-0948-2019-2\(20\)-142-153](https://doi.org/10.31471/2409-0948-2019-2(20)-142-153).
6. Zvit pro prozorist za 2018 rik PrAT «KPMH AUDYT». Available at: [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2019/04/Transparency-Report\\_2019\\_JSC-KPMG-Audit.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2019/04/Transparency-Report_2019_JSC-KPMG-Audit.pdf) (accessed 28 November 2020).
7. Oboviazkova rotatsiia audytoriv zdiisniuietsia vidpovidno do vstanovlenykh vymoh. Available at: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/1083-oboviazkova-rotatsiia-audytoriv-zdiisniuietsia-vidpovidno-do-vstanovlenykh-vymoh> (accessed 08 October 2020).
8. Pro BDO v Ukraini. Available at: <https://www.bdo.ua/uk-ua/about-2/about-bdo-in-ukraine> (accessed 23 October 2020).
9. Andrusiv U., Kinash I., Cherchata A., Polyanska A., Dzoba O., Tarasova T., Lysak H. (2020) Experience and prospects of innovation development venture capital financing. *Management Science Letters*, no. 10 (4), pp. 781–788. DOI: 10.5267/j.msl.2019.10.019.
10. Reiestr audytoriv ta subiektiv audytorskoj diialnosti. Available at: <https://www.apu.com.ua/2018/10/01/%d1%80%d0%b5%d1%94%d1%81%d1%82%d1%80-%d0%b0%d1%83%d0%b4%d0%b8%d1%82%d0%be%d1%80%d1%96%d0%b2-%d1%82%d0%b0-%d1%81%d1%83%d0%b1%d1%94%d0%ba%d1%82%d1%96%d0%b2-%d0%b0%d1%83%d0%b4> (accessed 03 November 2020).