

## ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ НАЦІОНАЛЬНИМ ГОСПОДАРСТВОМ

УДК 351

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/164-4>**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>

**Кочин Т. М.**

аспірант кафедри обліку і аудиту,  
Державний університет «Житомирська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9388-7971>

**Цепенда В. М.**

здобувач кафедри обліку і аудиту,  
Державний університет «Житомирська політехніка»  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4588-5418>

**Grytsyshen Dimitriy, Prokopenko Zhanna,  
Kochyn Tetiana, Tsependa Volodymyr**  
Zhytomyr Polytechnic State University

### ОЦІНКА ПОТЕНЦІАЛУ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ В КОНТЕКСТІ ВИЯВЛЕННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ

У статті доведено, що питання номер один в умовах розвитку інформаційного суспільства є не кількість інформації, а її якість, і саме аудит підтвердження цієї якості через оцінку ризиків її зниження. Уточнено, що у даному напрямку важливим є як інноваційна методика аудиторської перевірки фінансової звітності на предмет якості, так і ресурси, які необхідні для виконання усіх визначених аудиторських процедур. Виявлено, що відповідно до моделі зміст аудиторських завдань змінюється, і виникає потреба в трансформації його методології. Оцінено вплив негативних результатів фінансової звітності та аудиту на ринки цінних паперів шляхом вивчення корпоративних скандалів в Україні та світі. Наведено характеристику корпоративних скандалів у частині фальсифікації фінансової звітності та методології та організації аудиту. Визначено напрями трансформації підтримки інституційного аудиту як інструменту оцінки фінансової звітності та її результатів як складових інформаційного ресурсу для внутрішніх та зовнішніх користувачів. Аналіз законодавчої бази в галузі контролю якості послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності, дозволив сформувати інституційні аспекти забезпечення якості аудиторської діяльності та встановити функціональні особливості відповідних установ. Визначено організаційно-ієрархічні взаємозв'язки, а також визначено функціональне значення в системі забезпечення якості аудиторської діяльності суб'єктів регулювання аудиторської діяльності в Україні. Обґрунтовано взаємозв'язок між якістю аудиту та аудиторською фінансовою звітністю. Встановлено, що ключовим ресурсом господарської діяльності аудиторської фірми являються трудові ресурси, що формують кадровий потенціал та визначають якість аудиторської послуги. Охарактеризовано, 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.

**Ключові слова:** аудит, аудиторська фірма, аудиторська діяльність, ринок аудиторських послуг, економічні злочини.

## ASSESSMENT OF THE POTENTIAL OF AUDITING FIRMS IN THE CONTEXT OF DEVELOPING ECONOMIC CRIMES

*The article proves that the number one issue in the development of the information society is not the amount of information, but its quality, and it is the audit of confirmation of this quality through the assessment of the risks of its reduction. It is specified that in this direction it is important both the innovative method of auditing the financial statements for quality, and the resources needed to perform all defined audit procedures. It is revealed that according to the model the content of audit tasks changes, and there is a need to transform its methodology. The impact of negative financial reporting and auditing results on the securities markets was assessed by studying corporate scandals in Ukraine and the world. The characteristics of corporate scandals in terms of falsification of financial statements and methodology and organization of audit are given. The directions of transformation of institutional audit support as a tool for evaluating financial statements and its results as components of the information resource for internal and external users are identified. The analysis of the legal framework in the field of quality control of services provided by audit entities allowed to form the institutional aspects of quality assurance of audit activities and to establish the functional features of the relevant institutions. The organizational-hierarchical interrelations are defined, and also the functional value in system of maintenance of quality of auditing activity of subjects of regulation of auditing activity in Ukraine is defined. The relationship between the quality of the audit and the audit of the quality of financial statements is substantiated. 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 a subject 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.*

**Keywords:** audit, audit firm, audit activity, market of audit services, economic crimes.

**JEL classification:** M48, H70

**Постановка проблеми.** Аудит якості фінансової звітності залежить від багатьох факторів. При чому сформований на основі фінансової звітності та результатів аудиту інформаційний ресурс буде залежати як від якості фінансової звітності, так і від якості проведеного аудиту. Зауважмо, що не усі аудиторські фірми в повній мірі можуть оцінити якість фінансової звітності, адже це вимагає застосування додаткових аудиторських процедур, а в результаті збільшення обсягів використання ресурсів, як фінансових так і трудових та матеріальних. «У сучасних умовах ведення бізнесу в Україні, фінансова звітність будь-якої компанії піддається ретельному та критичному аналізу. Користувачі інформації глибоко стурбовані різними аспектами корпоративного управління, достовірністю і повнотою звітності, наявністю у підприємства потенціалу витримувати економічні та політичні зміни в країні. Забезпечення високої якості інформаційної взаємодії підприємства та користувачів фінансової інформації є головним завданням аудиту. Отже, значення аудиторів як ключової ланки у системі підготовки фінансової звітності ще ніколи не було таким важливим, а їхня роль як довірених радників ніколи не цінувалася більше ніж зараз» [8, с. 31]. В такому контексті є потреба в оцінці потенціалу аудиторських фірм для забезпечення повноцінної аудиторської послуги.

**Аналіз останніх досліджень.** Зазначенні питання піднімалися в працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: Антонюк О.Р., Аверчевим О.В., Айрапетовою Н.Г., Алвером Я., Бреславцевою Н.А., Бондаря В.П., Блутфілд Д., Давидова Г.І., Дорош Н.І., Зубілевич С.Я., Корінька М.Д., Мниха Є.В., Проскуріної Н.М., Петрик О.А., Редька О.Ю., Редченка К.І., Рудницького В.І., Рядської В.В., Усача Б.Ф., Шалімової Н.С., Шерстюка О.Л., Дмитренко І.М., Дрозд І.К., Каменської Т.О., Назарової К.О., Сметанка О.В. та інші. Але, незважаючи на значні здобутки вказаних вчених, питання, пов'язані з оцінюванням аудиторської діяльності в контексті виявлення економічних злочинів, ще потребують додаткових досліджень.

**Метою дослідження** є оцінка потенціалу фірм, що займаються аудиторською діяльністю, на предмет виявлення економічних злочинів.

**Виклад основного матеріалу.** «Ринок аудиторських послуг в Україні змінюється за напрямками та інтересами замовників, що пов'язано із можливістю диверсифікації професійних послуг аудиторів, відкриваючи нові можливості як перед самими аудиторами та аудиторськими фірмами, так і перед замовниками їх послуг. Розвиток суспільства здійснюється на основі досягнень науки, проте у сфері аудиторської діяльності практика аудиторів може випереджати наукові досягнення. Розвиток аудиторських послуг, розширення їх складу та змістовного наповнення не завжди збігаються з нормативними документами, які регламентують порядок їх виконання, що впливає на методичні та організаційні питання їх надання, якість цих послуг. З початку формування ринок аудиторських послуг в Україні зазнав суттєвих змін, у тому числі в частині зміщення акценту на послуги, відмінні від аудиту та завдань з надання впевненості, частка інших аудиторських послуг за період з 2011 по 2017 роки перебувала у межах від 37,3% до 50,6% зі сталою тенденцією до збільшення. Якщо у 2006 році консультативні послуги становили 27,42% у загальній структурі аудиторських послуг, то у 2017 році – 47,2%, бухгалтерські послуги у 2006 році становили 6,93%, а у 2017 році їх частка була 31,8%. У сфері виконання послуг з ведення бухгалтерського обліку, надання аудиторських, консультативних послуг, в т.ч. з оподаткування в Україні кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що належать до малих практик становлять біля 95%, що корелюється з тенденціями європейських аудиторських фірм, що належать до так званих середніх та малих (75% – 99,3%). Ця тенденція вказує на проблематику у методичному забезпеченні провадження аудиторської діяльності аудиторськими фірмами малих та середніх практик» [1, с. 1]. Повністю погоджуємося із авторкою та вважаємо, що роль аудиту змінюється постійно і потреба в ньому зазнає як формальних так і змістовних трансформацій.

Питання номер один в умовах розвитку інформаційного суспільства є не кількість інформації, а її якість [12], і саме аудит підтвердження цієї якості через оцінку ризиків її зниження. В даному напрямку є важливим як інноваційні методика аудиторської перевірки фінансової звітності на предмет якості так і ресурси, які необхідні для виконання усіх визначених аудиторських процедур.

Здійснимо оцінку потенціалу аудиторських фірм на предмет можливості здійснення в повному обсязі аудиторських процедур з метою оцінки якості фінансової звітності. Якщо мова йде про міжнародний ринок аудиту, то варто вказати на найбільші компанії та їх рейтинг, який був оприлюднений у 2016 р. за отриманими доходами за даними інформаційного порталу AccountancyAge [6].

**Рейтинг найбільших аудиторських фірм світу за отриманими доходами, за даними**

| №            | Назва                        | Сукупний дохід, млн. дол. |                | Відхилення  |
|--------------|------------------------------|---------------------------|----------------|-------------|
|              |                              | 2015                      | 2014           |             |
| 1            | Deloitte                     | 34,200                    | 32,400         | 5.6%        |
| 2            | PwC                          | 33,952                    | 32,088         | 5.8%        |
| 3            | EY                           | 27,369                    | 25,829         | 6.0%        |
| 4            | KPMG                         | 24,820                    | 23,420         | 6.3%        |
| 5            | BDO                          | 7,021                     | 6,453          | 9.0%        |
| 6            | GrantThornton                | 4,729                     | 4,519          | 5.0%        |
| 7            | RSM International            | 4,391                     | 3,714          | 18.0%       |
| 8            | BakerTilly International     | 3,563                     | 3,400          | 5.0%        |
| 9            | CroweHorwath International   | 3,436                     | 3,168          | 8.0%        |
| 10           | NexiaInternational           | 3,072                     | 2,900          | 5.9%        |
| 11           | MooreStephens International  | 2,683                     | 2,682          | 0.0%        |
| 12           | PKF International            | 2,388                     | 2,523          | -5.4%       |
| 13           | KrestonInternational         | 2,035                     | 1,945          | 5.0%        |
| 14           | HLB International            | 1,890                     | 1,677          | 12.6%       |
| 15           | UHY International            | 640                       | 649            | -1.5%       |
| 16           | RussellBedford International | 390                       | 383            | 2.6%        |
| 17           | ECOVIS International         | 380                       | 360            | 5.3%        |
| 18           | TGS Global                   | 184                       | 172            | 7.0%        |
| 19           | ReandaInternational          | 144                       | 122            | 18.0%       |
| 20           | IECnet/EPR                   | 141                       | 116            | 22.0%       |
| <b>Разом</b> |                              | <b>157,428</b>            | <b>148,520</b> | <b>6.0%</b> |

Джерело: [6]

Аналізуючи зазначене можна вказати на наступні тенденції:

– аналізуючи приріст сукупного доходу аудиторських компаній в 2014 та 2015 роках, варто наголосити на його збільшенні на 6 % у відносному вираженні та на 8,908 млн. дол. в абсолютних показниках, що свідчить про зростання попиту з однієї сторони та збільшення вартості аудиторських послуг і розширення спектру консалтингових послуг з іншої сторони;

– велика аудиторська четвірка (Ernst&Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers, Deloitte) займає передові позиції за отриманих доходом. Так, сукупний дохід аудиторської компанії Deloitte збільшився на 5,6% (з 32,400 млн. дол. до 34,200 млн. дол.);

PricewaterhouseCoopers на 5,8 % (з 32,088 млн. дол. до 33,952 млн. дол.), Ernst&Young на 6%, KPMG на 6,3% (з 23,420 млн. дол. до 24,820 млн. дол.). Тобто в середньому приріст сукупного доходу великої аудиторської четвірки за рік становить 5–6%. Зазначений показник не є найбільшим, але завжди стабільний;

– варто зазначити, що скупні доходи великої четвірки за досліджуванні роки були окремі того, що найбільшими, так і становили 76,44% усієї сукупності доходів досліджуваних міжнародних аудиторських компаній світу. Це свідчить про те, що світовий ринок аудиторських послуг має олігопольний тип, що в свою чергу викликає ряд застережень щодо розвитку якісного аудиту. Зауважимо, що усі із зазначених компаній аудиторської четвірки здійснюють свою діяльність в Україні;

– найбільший приріст сукупного доходу за досліджуваний період показали компанії з найменшими доходами, зокрема: IECnet/EPR на 22,0% (з 116 млн. дол. до 141 млн. дол.), ReandaInternational на 18,0% (з 122 млн. дол. до 144 млн. дол.), RSM International на 18,0% (з 3,714 млн. дол. до 4,391 млн. дол.), HLB International на 12,0% (з 1,677 млн. дол. до 1,890 млн. дол.). Зазначенні підприємства показали приріст сукупного доходу на рівні понад 10 %;

– серед зазначеного рейтингу аудиторських компаній світу є компанії, сукупний дохід який знизився у 2015 р. у порівнянні із 2014 р. До даних компаній відносяться: PKF International на 5,4% (з 2,523 млн. дол. до 2,388 млн. дол.), UHY International на 1,5% (з 649 млн. дол. до 640 млн. дол.);

– зазначимо, що на вітчизняному ринку аудиторських послуг окрім великої аудиторської четвірки представлені такі компанії як: BDO, що збільшила свої сукупні доходи на 9,0% (з 6,453 млн. дол. до 7,021 млн. дол.); BakerTillyInternational, що збільшив сукупний дохід на 5,0 % (з 3,400 млн. дол. до 3,563 млн. дол.); CroweHorwathInternational, дохід якої збільшився на 8,0% (з 3,168 млн. дол. до 3,436 млн. дол.), NexiaInternational, збільшила доходи на 5,9% (з 2,900 млн. дол. до 3,072 млн. дол.); KrestonInternational, що збільшила дохід на 5,0% (з 1,945 млн. дол. до 2,035 млн. дол.).

Станом на початок 2020 р. в Україні до реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності внесено 901 суб'єкт аудиторської діяльності. В тому числі, до даної категорії суб'єктів включенні міжнародні аудиторські фірми, які мають найбільший потенціал до реалізації послуг з надання впевненості, зокрема суб'єктів, що становлять суспільний інтерес, та інші супутні аудиторські послуги. Зважаючи на попередні дослідження вітчизняний ринок аудиторських послуг характеризується укрупнення. Що є логічним у зв'язку із постійним підвищення рівня вимог до їх діяльності та потребою в підвищення потенціалу для аудиту діяльності підприємств, а тому числі суспільно значимих.

Протягом 2018–2019 рр. ринок аудиту в Україні оцінювала міжнародна аналітична компанія TopRacers [4]. Відповідно до зазначеної оцінки, було сформовано ТОП-25 аудиторських компаній України, до яких увійшли наступні: AC CroweUkraine, BakerTillyUkraine, BDO Україна, EBS, Kreston GCG в Україні, KPMG Аудит, Nexia DK, PricewaterhouseCoopersУкраїна, АК «Авалль», АФ «АКТИВ-АУДИТ», АФ «Де Визу», АФ «Респект», АФ «Фактор-Аудит», Deloitte Україна,

Интерстандарт Аудит, КиївАУДИТ, Мазар Україна, DFK, Міжнародний фінансовий аудит, МТД Аудит, ПКФ Аудит-фінанси, РСМ Україна, Українська аудиторська служба, УКРАУДИТ XXI-Захід.

Більшість вказаних підприємств працюють у відповідності з міжнародними стандартами фінансової звітності та USGAAP, окремі компанії УКРАУДИТ XXI-Захід. Досліджувані аудиторські компанії можна згрупувати за кількістю послуг та працюючих аудиторів (табл. 2 та 3). Так, за кількістю послуг пропонуємо виділяти 3 групи (менше 10 послуг, 10–20 послуг та 20–30 послуг), а за кількістю аудиторів 4-ри групи послуг (менше 10 послуг, 10–20 послуг, 20–30 послуг, більше 30 послуг).

Відповідно до представлених даних, найбільша кількість досліджуваних аудиторських компаній мають в своєму кадровому складі менше 10 сертифікованих аудиторів – 12 аудиторських фірм. Лише по 5 підприємств знаходяться в категоріях 10-20 та 20-30 сертифікованих аудиторів. Найбільша кількість аудиторів працює в аудиторській фірмі BakerTillyUkraine.

Результати аналізу, що представлені в таблиці вказують на кадровий потенціал аудиторської фірми. Так, вагома частка діяльності компаній може бути направлена не лише на аудит, й крім того в аудиті може застосовуватися праця не аудиторів, але в більшій мірі якості аудиту та особливо в умовах оцінки якості фінансової звітності потребує в більшій мірі участі аудитора. Залучення аудиторів до перевірки залежить від обсягів діяльності підприємства (як за отриманими доходами, обсягами реалізації продукції так і за кількістю працюючих), що перевіряється, його галузевих особливостей специфіки організації виробництва [10]. Вітчизняні дослідники на основі вивчення рекомендацій аудиторської палати визначили загальний мінімальний бюджет часу на аудит фінансової звітності.

Зазначені дані є логічними, зважаючи на обсяги робіт, які потрібно здійснити аудитору, щоб підтвердити достовірність даних, а також оцінити якість фінансової звітності.

Серед досліджуваних підприємств найбільша кількість послуг реалізується BakerTillyUkraine. В інші

Таблиця 2

## Групування аудиторських фірм за кількістю сертифікованих аудиторів, що працюють в компанії

| Група               | Кількість | Підприємства  |
|---------------------|-----------|---|
| Більше 30 аудиторів | 1         | BakerTillyUkraine (34)  |
| 20-30 аудиторів     | 5         | AC CroweUkraine, BDO Україна, Ernst&Young, Kreston GCG в Україні, KPMG Аудит, PwC Україна, АФ «Де Візу»   |
| 10-20 аудиторів     | 5         | Nexia DK, Deloitte Україна, ПКФ Аудит-фінанси, РСМ Україна, Українська аудиторська служба   |
| Менше 10 аудиторів  | 12        | EBS, АК «Аваль», АФ «АКТИВ-АУДИТ», АФ «Респект», АФ «Фактор-Аудит», Интерстандарт Аудит, КИЇВАУДИТ, Мазар Україна, Міжнародний інститут аудиту DFK, Міжнародний фінансовий аудит, МТД Аудит, УКРАУДИТ XXI-ЗАХІД |
| Разом               | 25        |   |

Джерело: власні розрахунки авторів

Таблиця 3

## Загальний мінімальний бюджет часу на аудит фінансової звітності (при 8-годинному робочому дні)

| Обсяг діяльності клієнта з аудиту  | Мінімальний обсяг часу (в людино-годинах) аудиту фінансової звітності |
|------------------------------------|---|
| До 250 тис. грн.                   | 14  |
| Від 250 тис.грн. до 500 тис. грн.  | 20  |
| Від 500 тис.грн. до 700 тис. грн.  | 30  |
| Від 700 тис.грн. до 5 млн грн.     | 40  |
| Від 5 млн грн. до 10 млн грн.      | 60  |
| Від 10 млн грн. до 50 млн грн.     | 80  |
| Від 50 млн грн. до 100 млн грн.    | 120   |
| Від 100 млн грн. до 500 млн грн.   | 250   |
| Від 500 млн грн. до 1.000 млн грн. | 400   |
| Від 1.000 млн грн.                 | 600   |

Джерело: [8, с. 32]

Таблиця 4

## Групування аудиторських фірм за кількістю послуг, що реалізуються

| Група              | Кількість | Підприємства  |
|--------------------|-----------|---|
| 20-30 аудиторів    | 1         | BakerTillyUkraine   |
| 10-20 аудиторів    | 12        | AC CroweUkraine, BDO Україна, EBS, Ernst&Young аудиторські услуги, Kreston GCG в Україні, Nexia DK, PwC Україна, АФ «АКТИВ-АУДИТ», АФ «Де Візу», АФ «Респект», АФ «Фактор-Аудит», Мазар Україна                                       |
| Менше 10 аудиторів | 12        | KPMG Аудит, АК «Аваль», Deloitte Україна, Интерстандарт Аудит, КИЇВАУДИТ, Міжнародний інститут аудиту DFK, Міжнародний фінансовий аудит, МТД Аудит, ПКФ Аудит-фінанси, РСМ Україна, Українська аудиторська служба, УКРАУДИТ XXI-ЗАХІД |

Джерело: власні розрахунки авторів

категорії групування віднесено однакова кількість суб'єктів – по 12.

Більшість компаній є міжнародними й відповідно відкрили свої представництва та філії в Україні протягом останніх 30 років, зокрема: AC StoweUkraine, Kreston GCG в Україні, BakerTillyUkraine, BDO Україна, Ernst&Youngаудиторські услуги, КПМГ Аудит, Nexia DK, PwC Україна, АФ «АКТИВ-АУДИТ», Делойтэнд Туш ЮСК, Мазар Україна, ПКФ Аудит-фінанси, РСМ Україна.

Серед зазначених компаній є компанії четвірки. «Аудиторські компанії «Великої четвірки» є досить потужним конкурентом вітчизняним аудиторським фірмам внаслідок того, що все більше українських компаній потребують (на вимогу третіх сторін) отримати аудиторський висновок про свою діяльність саме від «Великої четвірки» при виході на європейські та світові біржі, залученні інвестицій, отриманні кредитів у міжнародних банках» [5, с. 481].

«До кінця 20 століття конкуренція серед фірм великої вісімки поступово посилилася і призвела до об'єднання деяких компаній. Зокрема, у 1989 році утворилася компанія Ernst&Young (об'єднання Ernst&Whinney та ArthurYoung), компанія Deloitte&Touche (об'єднання Haskins&Sells та ToucheRoss), у 1998 році – компанія PricewaterhouseCooper (об'єднання PriceWaterhouse та Coopers&Lybrand). Таким чином, на початку XXI століття на міжнародному ринку аудиторських послуг лідируючі позиції займали компанії Великої п'ятірки. В 2001 році компанія ArthurAndersen була звинувачена в участі у скандалі, пов'язаному з фінансовими махінаціями та банкрутством компанії Enron. Як результат – рішенням суду їй було заборонено проводити аудит фінансової звітності певних компаній, що зрештою привело до зникнення ArthurAndersen з міжнародного ринку аудиторських послуг» [3, с. 148–149].

«Найбільші аудиторські фірми світу, об'єднані у «велику четвірку», уже давно не надають суто аудиторські, бухгалтерські та консультаційні послуги. Задовольняючи потреби підприємств різних форм власності й галузей господарювання, «велика четвірка» стала справжнім конгломератом послуг для бізнесу – від аудиту і надання впевненості до податкового консультування та навчання персоналу. Досвід «великої четвірки» успішно переймають і інші аудиторські фірми, які є членами професійних мереж чи асоціацій, невпинно розширюючи перелік послуг і пропонуючи клієнту комплексне обслуговування. Що більше потреб клієнта закрити аудиторська фірма сьогодні, то міцнішими будуть її позиції на ринку і, відповідно, успішнішою діяльністю» [2].

Таким чином, на вітчизняному аудиторському рівні функціонують усі компанії великої четвірки:

– **Ernst&Young** була заснована на початку XX століття, яка невелика фірма, що реалізовувала послуги в сфері бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день, компанія має представництва в понад 88 країнах світу, в тому числі в Україні. Чисельність працівників перевищує 60000 працівників;

– **KPMG** – це аудиторська фірма, головний офіс якої знаходиться в Швейцарії. Основними напрямками діяльності компанії є аудиторські, податкові та консалтингові послуги. «Це була перша багатопрофільна організація, що впровадила систему, засновану на наданні спеціалізованих послуг для підприємств кожної окремої галузі

промисловості, що дозволило фірмам-членам KPMG спеціально розробити послуги і стратегію, які відповідають конкретним вимогам клієнтів усіх світових промислових ринків» [5, с. 484]. На вітчизняному ринку аудиту компанія почала свою діяльність у 1992 році;

– **PricewaterhouseCoopers** є однією із найстаріших аудиторських компаній світу, що заснована 1849 році в Лондоні. Діяльність зазначеної компанії поширюється на 151 країну світу в тому числі Україну. Чисельність працівників сягає 163000.

– **Deloitte** – це швейцарське об'єднання групи компаній-членів, що є незалежними одне від одного ні фінансово ні за відповідальністю та функціонують під маркою «Deloitte», фінансування якої відбувається за рахунок щорічних членських внесків. Фірма реалізує послуги в сфері аудиту, оподаткування, управлінського та фінансового консультування для державних та приватних компаній. Діяльність поширюється на 140 країн світу, а чисельність персоналу складає більше 169 000 працівників.

Аналізуючи діяльність великої аудиторської четвірки в Україні варто зазначити, що вказані аудиторські фірми мають право надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Зокрема, аналізуючи звіти про прозорість українських представництв великої аудиторської четвірки можна визначити наступних клієнтів, що становлять суспільний інтерес:

– ТОВ «Ернст енд Янг аудиторські послуги»: банки на фінансові установи: ПАТ «Укргазбанк», ПАТ «Державний Експортно-Імпортний Банк України», АТ КБ «ПУМБ»; промислові підприємства: ПАТ «Турбоатом», ПАТ «Одеський припортовий завод», ПАТ «Дікергофф Цемент Україна», ПАТ «Рено Україна»; підприємства сфери зв'язку: ПАТ «Укртелеком»; транспортні підприємства: ПАТ «Укрзалізниця»; підприємства інших галузей: ПАТ «Природні Ресурси»;

– ТЗОВ Аудиторська фірма «Прайсвотерхаус Куперс (Аудит)»: банки та фінансові установи: АТ КБ «Приватбанк», АТ «КредіАгрокопіль банк», ПрАТ «Аіг Україна Страхова Компанія»; промислові підприємства: ПАТ «Славутський комбінат «Будфарфор», ПАТ «Імперіал ТобаккоПродакшн Україна», ПАТ «Монделіс Україна», ПАТ «Філіп Морріс Україна», ПАТ «СКФ Україна»; ПАТ «Карлсберг Україна»; підприємства сфери зв'язку: ПАТ «Київстар»;

– ПрАТ «Делойтэнд Туш ЮкрейніанСервісез Компані»: банки та фінансові установи: АТ «Агропроперіс Банк», ПАТ «БТА Банк», ПАТ «Укрсоцбанк», АТ «ОТП Банк», ПАТ «Банк Восток», АТ «Піреус Банк МКБ», ПАТ «Розрахунковий центр з обслуговування договорів на фінансових ринках»; промислові підприємства: ПАТ «Рубіжанський картонний-гарний комбінат», ПАТ «Фармак», ПАТ «Метлайф», ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг»; видобувні підприємства: АТ «Укргазвидобування»; підприємства з транспортування газу: НАК «Нафтогаз»; підприємства сфери зв'язку: ПАТ «ВФ Україна»;

– ПАТ «КПМГ АУДИТ»: банки та фінансові установи: ПАТ «Страхова компанія «ПЗУ Україна», АТ «Прокредит Банк», АТ «Правекс Банк», АТ «Райффайзен Банк Аваль», ПАТ «Астра Банк», АТ «Кредобанк», АТ «Укрсоцбанк»; промислові підприємства: ПАТ «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь»,

ПАТ «Вімм-Білль-Данн Україна», ПАТ «Євроцемент-Україна», ПАТ «Український Процесінгований Центр», ПАТ «Ясинівський коксохімічний завод», ПАТ «Консюмерс-Скло-Зоря».

В цілому аналізуючи ринок аудиторських послуг в Україні на предмет присутності міжнародних аудиторських компаній варто вивчити основні показники їх діяльності, що дозволить встановити фінансовий потенціал досліджуваних підприємств. Зауважимо, що аудиторські фірми отримують доходи як від власне аудиту (доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, що належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства та доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб) так і інших консалтингових послуг.

Аудит як послуга із надання впевненості може реалізуватися за наступними напрямками, а саме:

– обов'язковий аудит фінансової звітності. «Обов'язковий аудит – це аудиторська перевірка, що здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких та строки проведення аудиту встановлюються державними правовими актами. Забезпечення суспільної контрольованості певної групи суб'єктів, фінансово-господарська діяльність яких виступає об'єктом публічного (суспільного) інтересу, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності за допомогою проведення обов'язкового аудиту є важливим чинником дотримання економічної безпеки держави. Необхід-

ність проведення обов'язкового аудиту виникає в тому разі, якщо держава вважає потрібним захистити інформаційні права та законні інтереси в отриманні достовірної інформації про діяльність окремих суб'єктів, тобто бере на себе функцію регулювання процесу виробництва та розподілу інформаційних продуктів, без яких суспільство не може нормально розвиватися» [10, с. 51];

– ініціативний аудит фінансової звітності. Власне аудит для інших юридичних осіб, який ініціюється власником підприємства або менеджментом. Зазвичай такий аудит має певну мету, яку переслідує той чи інший замовник.

У свою чергу, обов'язковий аудит фінансової звітності поділяється на два напрями, а саме:

– обов'язковий аудит фінансової звітності суспільно значимих підприємств. Відповідно до Закону України про Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні «Підприємства, що становлять суспільний інтерес, – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств» [6];

– обов'язковий аудит фінансової звітності інших юридичних осіб. Доданого напрямку відносяться підприємства, фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, але вони не мають суспільного значення.

Таблиця 5

#### Особливі вимоги в сфері організації виконання завдань з обов'язкового аудиту

| Сфера прояву  | Сутність вимог  |
|---|---|
| Незалежність  | жорсткіші вимоги щодо дотримання незалежності, зокрема, передбачення ротації як партнерів із завдання, так і аудиторської фірми   |
| Контроль якості   | жорсткіші умови проходження зовнішніх перевірок систем контролю якості та організації внутрішніх перевірок контролю якості виконання завдання   |
| Забезпечення поінформованості суспільства про свою діяльність   | регулярне (щорічне) оприлюднення звітів про прозорість  |
| Забезпечення спільної відповідальності із суб'єктом суспільних (публічних) інтересів  | взаємодія між суб'єктами, які підлягають обов'язковому аудиту, та аудиторами з метою забезпечення спільної відповідальності, зокрема, у сфері забезпечення незалежності аудиторів   |
| Забезпечення прозорості та об'єктивності при виборі суб'єктом суспільних (публічних) інтересів аудитора (аудиторської фірми)                | участь у механізмі відкритих конкурсів при укладанні договорів на виконання завдань з обов'язкового аудиту  |
| Забезпечення прозорості щодо результатів аудиту   | співпраця із уповноваженими органами, які здійснюють регулювання діяльності суб'єктів суспільних (публічних) інтересів, які підлягають обов'язковому аудиту, стосовно:<br>– ведення вповноваженими органами реєстру укладених договорів на виконання завдань з обов'язкового аудиту;<br>– подання вповноваженим органам аудиторського звіту, звіту про відмову від виконання завдання та її причини, звіту про спостереження, зроблені в процесі аудиту   |
| Встановлення додаткових вимог щодо змісту, мети та завдань аудиту з метою забезпечення вимог користувачів результатами обов'язкового аудиту | співпраця із уповноваженими органами, які здійснюють регулювання діяльності суб'єктів суспільних (публічних) інтересів, які підлягають обов'язковому аудиту, стосовно:<br>– виконання додаткових вимог вповноважених органів стосовно умов та можливості відмови від завдання, відповідальності щодо дослідження інших питань, яка є додатковою по відношенню до відповідальності аудитора в рамках МСА, обов'язковості розкриття інших питань в аудиторському звіті, складу, форми та строків подання інформації управлінському персоналу, додаткових вимог щодо дотримання незалежності, відкритих конкурсів тощо |

Джерело: [10, с. 54]

Зауважимо, що не усі суб'єкти аудиторської діяльності в Україні мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності. Вітчизняна вчена Н.С. Шалімова, дослідивши вітчизняне та європейське законодавство щодо регулювання діяльності аудиторських фірм, обґрунтувала особливі вимоги в сфері організації виконання завдань з обов'язкового аудиту, які представлені в табл. 5.

Щодо інших послуг аудиторських фірм, то в більшій мірі вони знаходяться в галузі консалтингу. «Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні відбувається паралельно з розвитком теоретичного обґрунтування особливостей його функціонування. На сьогодні серед теоретиків відсутній єдиний підхід щодо сутності та видів аудиторських послуг, хоча з практичного погляду ця проблема вирішена на рівні Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Види аудиторських послуг продовжують еволюціонувати, що породжує необхідність та обумовлює актуальність їх додаткового дослідження» [9, с. 284].

«Консалтинг у всій його багатогранності – це також один з найбільш затребуваних видів послуг аудиторських фірм. Сьогодні клієнту пропонується податковий, фінансовий, юридичний, кадровий, інвестиційний, маркетинговий консалтинг і багато інших можливос-

тей професійного консультування. Особливо поширеною є сфера податкового консультування. Зважаючи на глобалізацію сучасних ринків, має попит міжнародне податкове планування та трансфертне ціноутворення. Також затребуваним серед клієнтів є комплексне супроводження різноманітних угод, зокрема щодо придбання чи продажу бізнесу або виходу на міжнародні ринки капіталу. У межах консультаційних послуг аудиторські фірми можуть оцінити ефективність реалізації стратегії компанії, функцій маркетингу та просування, інформаційної безпеки й надати відповідні рекомендації» [2].

Сучасний ринок аудиторських послуг давно вийшов за сферу сто аудиту. Більшість аудиторських фірм надають широкий спектр консалтингових послуг, які також можуть бути направлені на оцінку якості фінансової звітності підприємств. Це можна прослідкувати проаналізувавши доходи аудиторських фірм.

**Висновки.** На основі проведеного дослідження нами обґрунтовано залежність можливості суб'єкту аудиторської діяльності в повній мірі оцінити якість фінансової звітності замовника як основи формування якісного інформаційного ресурсу, що є основою прийняття рішень різними зацікавленими сторонами. Визначене вказує на те, що аудит є однією із складових інформаційного моделювання інформаційного ресурсу, якому властиві якісні характеристики.

#### Список використаних джерел:

1. Акофф Р.Л. Планирование будущего корпорации. Москва : Прогресс, 1985. 327 с.
2. Бойко О. Послуги аудиторських фірм сьогодні та в майбутньому, або До чого готуватися аудиторам, щоб лишатися потрібними клієнтам. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZ001368](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001368).
3. Мельник Н.Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/15797/1/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82.pdf>.
4. Офіційний сайт Top pacers. URL: <https://www.pacers.top/about>.
5. Петрик О.А. Діяльність аудиторських фірм великої четвірки: сучасні тенденції розвитку. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2010. Випуск 7 (25). Ч. 2. С. 481–491.
6. Практика – Аудит. URL: <https://www.accountancy.com/category/practice/audit>.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999№996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
8. Салаямон-Міхеева К.Д., Салаямон В.П. Ціна і цінність аудиторських послуг. *Економіка та держава*. 2017. № 6. С. 31–33.
9. Сизоненко О.А. Види аудиторських послуг: теорія, практика, тенденції змін. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.16. С. 284–289.
10. 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). С. 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).
11. Шалімова Н.С., Кузьменко Г.І. Регулювання обов'язкового аудиту в країнах ЄС та Україні. *Стратегія розвитку України*. 2016. № 1. С. 51–56.
12. 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), pp. 781–788. DOI: 10.5267/j.msl.2019.10.019.

#### References:

1. Akoff R.L. (1985) Planyrovanye budushcheho korporatsyy [Planning for the future of the corporation]. Moskva: Prohress, 327 p. (in Ukrainian)
2. Boiko O. Posluhy audytorskykh firm sohodni ta v maibutnomu, abo Do choho hotuvatysia audytoram, shchob lyshatysia potrebnymy kliientam [Services of audit firms today and in the future, or What to prepare for auditors to remain needed by clients]. Available at: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZ001368](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001368) (accessed 20 October 2020).
3. Melnyk N.H. Osoblyvosti audytu na mizhnarodnomu rivni. [Features of the audit at the international level]. Available at: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/15797/1/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82.pdf> (accessed 23 October 2020).
4. Ofitsiyniy sait Top pacers. Available at: <https://www.pacers.top/about/> (accessed 03.11.2020).
5. Petryk O.A. (2010) Diialnist audytorskykh firm velykoi chetvirky: suchasni tendentsii rozvytku [Activities of audit firms of the Big Four: current trends]. *Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy»*, vol. 7 (25). Ch. 2, pp. 481–91. (in Ukrainian)

6. Praktyka – Audyty. Available at: <https://www.accountancyage.com/category/practice/audit/> (accessed 10 October 2020).
7. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine] vid 16.07.1999 № 996-XIV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 11 October 2020).
8. Saliamon-Mikheieva K.D., Saliamon V.P. (2017) Tsina i tsinnist audytorskykh posluh [Price and value of audit services] *Ekonomika ta derzhava*, no. 6, pp. 31–33. (in Ukrainian)
9. Syzonenko O.A. (2013) Vidy audytorskykh posluh: teoriia, praktyka, tendentsii zmin [Types of audit services: theory, practice, trends]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 23.16, pp. 284–289. (in Ukrainian)
10. Tarasova T.O., Cherchata A.O., Staverska T.O. (2019) Oblikovo-analitychne zabezpechennia ryzyk-menedzhmentu v umovakh staloho rozvytku pidpriemstva [Accounting-analytical provision of risk-management in the sustainable development of companies]. *Naukovyi visnyk Ivano-Frankivskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu nafty i hazu*, no. 2(20), pp. 142–153. DOI: <https://doi.org/10.31471/2409-0948-2019-2> (20)-142-153.
11. Shalimova N.S., Kuzmenko H.I. (2016) Rehuliuвання обов'язкового аудytu v krainakh YeS ta Ukraini [Regulation of statutory audit in the EU and Ukraine]. *Stratehii rozvytku Ukrainy*, no. 1, pp. 51–56. (in Ukrainian)
12. 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.