

**В.В. Євдокимов, д.е.н., проф.**  
**Д.О. Грицишен, д.е.н., проф.**  
**В.В. Савіцький, аспірант**

*Державний університет «Житомирська політехніка»*

## **Аналітичні процедури щодо методів управління персоналом аудиторських фірм**

*Від ефективності управління трудовими ресурсами аудиторської компанії залежить її репутація, а отже, і конкурентоспроможність. З метою визначення сучасних підходів до управління персоналом аудиторських фірм, нами було досліджено внутрішні політики та звіти про прозорість найбільших аудиторських фірм України. В процесі дослідження було запропоновано аналітичні процедури щодо оцінки ефективності методів управління персоналом аудиторських фірм, які пропонуємо групувати таким чином: оцінка ефективності безперервного навчання; оцінка результатів від ротації аудиторів; оцінка результатів політики забезпечення незалежності аудиторів та уникнення конфлікту інтересів. Визначені в дослідженні методичні положення економічного аналізу ефективності управління кадровим потенціалом дозволили формувати такі складові, як загальна оцінка витрат на безперервне навчання, оцінка економічних вигід від безперервного навчання, оцінка втрат аудиторської фірми від некомпетентності аудитора, оцінка ефективності методів управління кадровим потенціалом аудиторської фірми. Оскільки результатами роботи аудиторів є доходи, що отримані аудиторською фірмою, нами було проаналізовано доходи міжнародних аудиторських фірм від діяльності на вітчизняному ринку аудиторських послуг. На основі результатів проведеного аналізу було встановлено особливості діяльності найбільших аудиторських фірм в Україні, що є філіями або представництвами міжнародних аудиторських фірм. У свою чергу було проведено оцінку ефективності використання кадрового потенціалу аудиторських фірм. У результаті цього дослідження було розроблено комплекс методичного забезпечення економічного аналізу, це дозволить оцінити якісні та вартісні показники кадрового потенціалу.*

**Ключові слова:** аудит; аудиторські фірми; аналіз; кадровий потенціал; кадрове забезпечення.

**Актуальність теми.** Кадровий потенціал аудиторської фірми є ключовим об'єктом економічного аналізу, від якого залежить ефективність діяльності як суб'єкта господарювання, так і суб'єкта незалежного фінансового контролю. Кожна аудиторська фірма розробляє програму залучення аудиторів і підвищення кваліфікації аудиторів та інших категорій працівників. У більшості компаній аудиторами є повноцінні партнери, які мають своїх клієнтів та роблять певний вклад у розвиток аудиторської фірми. На відміну від підприємств інших галузей національної економіки, аудиторські компанії приділяють кадровому потенціалу набагато більше уваги. Більшою мірою це пов'язано з тим, що персонал є частиною репутації аудиторської фірми, а отже його клієнтського капіталу фінансових результатів. Все це вимагає розширення методологічного інструментарію економічного аналізу для оцінки ефективності управління кадровим потенціалом аудиторської фірми. Це обумовлено тим, що, оцінюючи кадровий потенціал аудиторської фірми, основним об'єктом є не стільки оплата праці, скільки якість персоналу та результативність його діяльності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Окремі аспекти щодо організації та методик економічного аналізу трудових ресурсів, кадрового потенціалу та витрат на оплату праці порушувалися в працях: М.М. Новікова, О.В. Олійник, Б.В. Прикіна, В.К. Савчук, А.Д. Шеремет, В.Є. Акулової, М.І. Баканова, Г.П. Борисова, А.С. Гордієнко, Б.В. Гриніва, П.П. Голоवेशко, Є.В. Мниха. Розроблені авторами методичні рекомендації більшою мірою стосуються витрат на оплату праці та продуктивності, в той час як сьогодні об'єктом є якість трудових ресурсів та ефективність їх використання.

**Метою статті** є дослідження сучасних підходів до управління персоналом аудиторських фірм.

**Викладення основного матеріалу.** «Забезпечення динамічного розвитку економіки України в сучасних умовах ринкових відносин безпосередньо пов'язане з підвищенням ефективності використання трудового потенціалу суб'єктами господарювання. Це обумовлено переосмисленням вагомості і ролі людського фактора в економічному зростанні та нарощуванні валового внутрішнього продукту як важливої умови макроекономічної стабільності, що є необхідним як для держави в цілому, так і окремих суб'єктів господарювання зокрема. Досягнення стратегічних конкурентних переваг, підвищення рівня інвестиційної привабливості та ділової репутації кожного підприємства можливе за умови ефективного використання його трудового потенціалу» [1, с. 1].

Сьогодні перед економічним аналізом кадрового потенціалу стоять такі завдання:

- оцінка впливу методів управління персоналом на якість та ефективність використання кадрового потенціалу;

- оцінка понесених витрат на формування та підвищення ефективності кадрового потенціалу;
- оцінка продуктивності роботи аудиторів.

Виходячи із зазначених завдань, є потреба в розробці відповідної сукупності аналітичних процедур.

Основою кадрового потенціалу аудиторської фірми є аудиторів. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудитором є «фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» [2].

Відповідно до зазначеного закону, до аудиторів висувається сукупність вимог, зокрема щодо: освіти, знань, професійної компетенції, незалежності та порядку складання іспитів для отримання сертифікату. Розглянемо особливі вимоги до аудиторів та іншого персоналу в аудиторських фірмах України.

З метою визначення сучасних підходів до управління персоналом аудиторських фірм, нами було досліджено внутрішні політики та звіти про прозорість найбільших аудиторських фірм України: ТОВ «АФ «РСМ Україна», ТОВ «АФ «Актив-Аудит», АС Stowe Ukraine, ТОВ «Крестон Джи Сі Джи Аудит», ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА», ПрАТ «Делойт енд Туш Юкрейніан Сервісез Компані», BDO в Україні, ТОВ «Прайсвотерхаускоуперс Ешуренс», ПрАТ «КПМГ АУДИТ», Група компаній «Нексія ДК. Аудитори і Консультанти».

Власні пропозиції щодо розвитку аналітичних процедур наведено на таблиці 1.

Таблиця 1

Методика економічного аналізу ефективності управління кадровим потенціалом аудиторської фірми

<b>СКЛАДОВІ УПРАВЛІННЯ КАДРОВИМ ПОТЕНЦІАЛОМ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ</b>		
<b>Безперервне навчання</b>	<b>Ротація аудиторів</b>	<b>Забезпечення незалежності аудиторів</b>
1	2	3
<i>Витрати на безперервне навчання (ВНБН)</i>	<i>Витрати на ротацію аудиторів (ВНРА)</i>	<i>Витрати на забезпечення незалежності (ВНЗНЗ)</i>
Витрати, пов'язані з різними видами безперервного навчання аудиторів та інших категорій працівників, які пов'язані із реалізацією аудиторської послуги	Витрати аудиторської фірми, що пов'язані з ротацією аудиторів у частині їх перепідготовки, збільшення витрат на реалізацію аудиторської послуги	Витрати аудиторської фірми, що пов'язані з реалізацією політики незалежності та уникнення конфлікту інтересів
<i>Аналітичні показники</i>		
1. Аналіз структури витрат за видами навчання та елементами витрат; 2. Аналіз динаміки витрат на безперервне навчання; 3. Визначення частки витрат на безперервне навчання, що припадають на послуги сторонніх осіб; 4. Середня вартість безперервного навчання 1 аудитора за рік	1. Аналіз динаміки витрат на ротацію за елементами витрат та видами; 2. Аналіз динаміки витрат на ротацію аудиторів; 3. Визначення частки витрат на ротацію, що пов'язані із збільшенням собівартості аудиторської послуги; 4. Середня вартість витрат на ротацію 1 аудитора за рік	1. Аналіз динаміки витрат на забезпечення незалежності за елементами витрат та видами; 2. Аналіз динаміки витрат на забезпечення незалежності; 3. Визначення частки витрат на забезпечення незалежності, що припадають на одного аудитора;
<i>Інформаційне забезпечення</i>		
<i>Дані аналітичного обліку за рахунками:</i> - 23 «Виробництво» в частині виробничої собівартості аудиторської послуги; - 91 «Загальновиробничі витрати» в частині витрат на безперервне навчання; - 92 «Адміністративні витрати» в частині витрат на безперервне навчання	<i>Дані аналітичного обліку за рахунками:</i> - 23 «Виробництво» в частині виробничої собівартості аудиторської послуги в частині збільшення витрат через ротацію; - 91 «Загальновиробничі витрати» в частині витрат на навчання аудиторів через ротацію; - 92 «Адміністративні витрати» в частині витрат на навчання через ротацію	<i>Дані аналітичного обліку за рахунками:</i> - 23 «Виробництво» в частині виробничої собівартості аудиторської послуги в частині збільшення витрат через забезпечення незалежності; - 92 «Адміністративні витрати» в частині реалізації політики незалежності

Продовження табл. 1

1	2	3
<i>Вигоди від професійної компетентності</i>	<i>Вигоди від ротації аудиторів</i>	<i>Витрати від механізму уникнення конфлікту інтересів</i>
Економічні вигоди, що отримані аудиторською фірмою в результаті збільшення доходів або зменшення витрат від реалізації аудиторської послуги, що пов'язані із безперервним навчанням	Економічні вигоди, що отримані аудиторською фірмою в результаті ротації аудиторів, що пов'язані зі збільшенням доходів або зменшенням витрат від реалізації аудиторської послуги	Економічні вигоди, що отримані аудиторською фірмою в результаті реалізації політики незалежності та уникнення конфлікту інтересів та є результатом збільшення доходів або зменшення витрат
<i>Розрахунок</i>		
<b><math>ЕВПК = ЕкВЧ + ЕкВВ + ЕкІВ + ПДНК</math>,</b> де <b>ЕВПК</b> – економічні вигоди від професійної компетентності аудиторів; <b>ЕкВЧ</b> – економія витрат часу, що пов'язані із компетенцією аудитора; <b>ЕкВВ</b> – економія витрат на відрядження, що пов'язані із компетенцією аудитора; <b>ЕкІВ</b> – економія інших витрат, що пов'язані із компетенцією аудитора; <b>ПДНК</b> – потенційні доходи від нових клієнтів	<b><math>ЕВРА = ЕкВЧ + ЕкВВ + ЕкІВ + ПДНК</math>,</b> де <b>ЕВПК</b> – економічні вигоди від ротації аудиторів; <b>ЕкВЧ</b> – економія витрат часу; <b>ЕкВВ</b> – економія витрат на відрядження; <b>ЕкІВ</b> – економія інших витрат; <b>ПДНК</b> – потенційні доходи від нових клієнтів	<b><math>ЕВПН = ЕкВЧ + ЕкВВ + ЕкІВ + ПДНК</math>,</b> де <b>ЕВПН</b> – економічні вигоди від реалізації політики незалежності; <b>ЕкВЧ</b> – економія витрат часу; <b>ЕкВВ</b> – економія витрат на відрядження; <b>ЕкІВ</b> – економія інших витрат; <b>ПДНК</b> – потенційні доходи від нових клієнтів
<i>Інформаційне забезпечення</i>		
- Дані аналітичного обліку за рахунками виробничих витрат (собівартості аудиторської послуги) та витрат діяльності аудиторської фірми; - дані договорів, що пов'язані із залученням нових клієнтів у результаті професійної компетентності (враховують договори як на реалізацію аудиторської послуги, так і інших консалтингових послуг, що реалізуються фірмою); - інші джерела інформації, внутрішні регламенти та політики аудиторської фірми		
<i>Втрати від професійної некомпетентності</i>	<i>Втрати від ротації аудиторів</i>	<i>Втрати від конфлікту інтересів</i>
Економічні втрати, що понесені аудиторською фірмою через некомпетентність аудитора	Економічні втрати, що понесені аудиторською фірмою в результаті ротації (неротації) аудиторів	Економічні втрати, що понесені аудиторською фірмою через реалізацію (нереалізацію) політики незалежності аудитора та уникнення конфлікту інтересів
<i>Розрахунок</i>		
<b><math>ЕВмПНК = ВШАП + НДД + НДВУД + ЗВЧ + ЗВНВ + ЗІВ + НДВІК + НДВПК</math>,</b> де <b>ЕВмПНК</b> – економічні втрати від професійної некомпетентності аудиторів; <b>ВШАП</b> – витрати від штрафів, пов'язаних із аудиторською помилкою; <b>НДД</b> – недоотримані доходи, пов'язані із аудиторською помилкою; <b>НДВУД</b> – витрати, пов'язані із невчасним виконанням аудиторської послуги; <b>ЗВЧ</b> – збільшення витрат часу на реалізацію послуги; <b>ЗВНВ</b> – збільшення витрат на відрядження; <b>ЗІВ</b> – збільшення інших витрат <b>НДВІК</b> – недоотримані доходи через втрату існуючих клієнтів; <b>НДВПК</b> – недоотримані доходи через втрату потенційних клієнтів	<b><math>ЕВмР = НДВУД + ЗВЧ + ЗВНВ + ЗІВ + НДВІК + НДВПК + ШЧНПР</math>,</b> де <b>ЕВмР</b> – економічні втрати через ротацію аудиторів; <b>НДВУД</b> – витрати, пов'язані із невчасним виконанням аудиторської послуги <b>ЗВЧ</b> – збільшення витрат часу на реалізацію послуги; <b>ЗВНВ</b> – збільшення витрат на відрядження; <b>ЗІВ</b> – збільшення інших витрат <b>НДВІК</b> – недоотримані доходи через витрати існуючих клієнтів; <b>НДВПК</b> – недоотримані доходи через витрати потенційних клієнтів; <b>ШЧНПР</b> – штрафи через невиконання положень про ротацію аудиторів	<b><math>ЕВмПН = НДВУД + ЗВЧ + ЗВНВ + ЗІВ + НДВІККІ + НДВПККІ + ШЧНПН</math>,</b> де <b>ЕВмР</b> – економічні втрати через реалізацію (нереалізацію) політики незалежності аудиторів; <b>НДВУД</b> – витрати, пов'язані із невчасним виконанням аудиторської послуги <b>ЗВЧ</b> – збільшення витрат часу на реалізацію послуги; <b>ЗВНВ</b> – збільшення витрат на відрядження; <b>ЗІВ</b> – збільшення інших витрат <b>НДВІККІ</b> – недоотримані доходи через витрати існуючих клієнтів у зв'язку із конфліктом інтересів; <b>НДВПККІ</b> – недоотримані доходи через витрати потенційних клієнтів у зв'язку із конфліктом інтересів; <b>ШЧНПН</b> – штрафи через невиконання положень про незалежність аудиторів

1	2	3
<i>Інформаційне забезпечення</i>		
- Дані аналітичного обліку за рахунками виробничих витрат (собівартості аудиторської послуги) та витрат діяльності; - дані договорів, що пов'язані із залученням нових клієнтів у результаті професійної компетентності (враховують договори як на реалізацію аудиторської послуги, так і інших консалтингових послуг, що реалізуються фірмою); - інші джерела інформації, внутрішні регламенти та політики аудиторської фірми		
<i>Оцінка ефективності методів управління кадровим потенціалом аудиторської фірми</i>		
<i>Показник рентабельності безперервного навчання аудиторів</i>	<i>Показник рентабельності ротації аудиторів</i>	<i>Показник рентабельності витрат на забезпечення незалежності аудиторів</i>
Показник, що характеризує, яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із безперервним навчанням аудиторів	Показник, що характеризує, яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із ротацією аудиторів	Показник, що характеризує, яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із забезпеченням незалежності аудиторів
<b><math>РБН = (ЕкВЧ - ЕВмПНК) / ВНБН</math></b>	<b><math>РР = (ЕВРА - ЕвмР) / ВНРА</math></b>	<b><math>РНА = (ЕВПН + ЕВмПН) / ВНЗНЗ</math></b>
<i>Показник віддачі безперервного навчання аудиторів</i>	<i>Показник віддачі ротації аудиторів</i>	<i>Показник віддачі витрат на забезпечення незалежності аудиторів</i>
Показник, що характеризує, яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із безперервним навчанням аудиторів	Показник, що характеризує, яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із ротацією аудиторів	Показник, що характеризує, яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із забезпеченням незалежності аудиторів
<b><math>РБН = ЕкВЧ / ВНБН</math></b>	<b><math>РР = ЕвмР / ВНРА</math></b>	<b><math>РНА = ЕВПН / ВНЗНЗ</math></b>

Зазначені методичні положення економічного аналізу ефективності управління кадровим потенціалом передбачають такі складові:

- загальна оцінка витрат на безперервне навчання (витрати, пов'язані з різними видами безперервного навчання аудиторів та інших категорій працівників, які пов'язані із реалізацією аудиторської послуги), ротацію (витрати аудиторської фірми, що пов'язані з ротацією аудиторів у частині їх перепідготовки, збільшення витрат на реалізацію аудиторської послуги) та реалізацію політики незалежності аудиторів (витрати аудиторської фірми, що пов'язані з реалізацією політики незалежності та уникнення конфлікту інтересів). Основними напрямками є: оцінка динаміки та структури витрат як за елементами витрат, так і за видами витрати, що пов'язані зі специфікою методів управління кадровим управлінням; середня вартість витрат, що припадає на одного аудитора; питома вага вартості послуг сторонніх осіб;

- оцінка економічних вигід від безперервного навчання (економічні вигоди, що отримані аудиторською фірмою в результаті збільшення доходів або зменшення витрат від реалізації аудиторської послуги, що пов'язані із безперервним навчанням); ротації аудиторів (економічні вигоди, що отримані аудиторською фірмою в результаті ротації аудиторів, що пов'язано зі збільшенням доходів або зменшенням витрат від реалізації аудиторської послуги); забезпечення політики незалежності (економічні вигоди, що отримані аудиторською фірмою в результаті реалізації політики незалежності та уникнення конфлікту інтересів і є результатом збільшення доходів або зменшення витрат). У контексті зазначеного запропоновано формулу розрахунку та визначено інформаційне забезпечення за кожною складовою розрахунку економічної вигоди методу управління;

- оцінка втрат аудиторської фірми від некомпетентності аудитора (економічні втрати, що понесені аудиторською фірмою через некомпетентність аудитора); ротації аудиторів (економічні втрати, що понесені аудиторською фірмою в результаті ротації (неротації) аудиторів) та забезпечення їх незалежності (економічні втрати, що понесені аудиторською фірмою через реалізацію (нереалізацію) політики незалежності аудитора та уникнення конфлікту інтересів). Запропонований порядок розрахунку враховує витрати аудиторських фірм, що мають юридичний, економічний та галузевий характер. Зокрема до юридичних належать штрафи, пені, неустойки, порушення умов договору про реалізацію аудиторської послуги. Галузеві – пов'язані зі змінами в методиках дослідження фінансової звітності (часовий фактор). Економічний характер витрат визначається додатковими витратами аудиторської фірми на заробітну плату, відрядження, втратою клієнтів (як існуючих, так і потенційних). За кожним напрямом обґрунтовано порядок формування інформаційного забезпечення аналітичних процедур;

- оцінка ефективності методів управління кадровим потенціалом аудиторської фірми здійснюється через застосування двох груп показників, а саме віддачі та рентабельності. Під рентабельністю безперервного навчання запропоновано розуміти – показник, що характеризує, яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із безперервним навчанням аудиторів. Рентабельність ротації аудиторів – це показник, що характеризує, яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із ротацією аудиторів. Рентабельність політики забезпечення незалежності аудиторів – це показник, що характеризує, яку частку додаткових прибутків (збитків) приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із забезпеченням незалежності аудиторів. Розрахунок зазначеного показника полягає в співвідношенні різниці між економічними вигодами та економічними втратами від реалізації методів управління кадровим потенціалом (безперервне навчання, політика незалежності, ротація аудиторів) до витрат, понесених на реалізацію вказаних методів. Особливим є показник віддачі, який розраховується як співвідношення економічних вигід, отриманих від реалізації методів управління кадровим потенціалом, до витрат, понесених на реалізацію вказаних методів. Сутність зазначеного показника в розрізі методів полягає в такому: показник віддачі безперервного навчання аудиторів – показник, що характеризує, яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із безперервним навчанням аудиторів; показник віддачі ротації аудиторів - показник, що характеризує, яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із ротацією аудиторів; показник віддачі витрат на забезпечення незалежності аудиторів - показник, що характеризує, яку частку додаткових доходів приносить 1 гривня витрат, пов'язаних із забезпеченням незалежності аудиторів.

Результатами роботи аудиторів є доходи, що отримані аудиторською фірмою. Аналізуючи діяльність аудиторських фірм, можливо визначити такі види доходів: послуги 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, послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб, неаудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес, неаудиторські послуги іншим юридичним особам. Так за даними звітів про прозорість можливо встановити такі результати (табл. 2).

Таблиця 2

*Доходи міжнародних аудиторських фірм від діяльності  
на вітчизняному ринку аудиторських послуг (2018 р.)*

Показник	Значення, тис. грн.	Питома вага, %
1	2	3
<b>BDO в Україні</b>		
Завдання з надання впевненості	62732,3	70,65
Супутні послуги	917,7	1,03
Інші професійні послуги	25147,5	28,32
<b>Разом</b>	<b>88797,5</b>	<b>100,00</b>
<b>Deloitte</b>		
Послуги 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	5324	1,35
Послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб	41427	10,52
Неаудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес	33181	8,43
Неаудиторські послуги іншим юридичним особам	313866	79,70
<b>Разом</b>	<b>393798</b>	<b>100</b>
<b>«Прайсвотерхаускуперс Ешуренс»</b>		
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	38667	0,38
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб	8406	0,08
Доходи від надання неаудиторських послуг іншим, ніж вказані вище, юридичним особам	101543	99,54
<b>Разом</b>	<b>10201,35</b>	<b>100,00</b>

Продовження табл. 2

1	2	3
<b>ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги»</b>		
Обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	61745	23
Обов'язковий аудит фінансової звітності інших юридичних осіб	4570	2
Дозволені неаудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес	20410	8
Неаудиторські послуги іншим юридичним особам	0	0
Інші послуги з надання впевненості (ініціативний аудит, огляд та ін.) та супутні послуги	114552	43
Інші професійні послуги	66835	24
<b>Разом</b>	<b>268 112</b>	<b>100</b>
<b>ПрАТ «КПМГ АУДИТ»</b>		
Обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, що належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства	61594	32,25
Обов'язковий аудит, інші юридичні особи	16250	8,51
Ініціативний аудит	45288	23,71
Огляд історичної фінансової інформації	8032	4,21
Дозволені неаудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес	19266	10,09
Неаудиторські послуги іншим юридичним особам	40569	21,24
<b>Разом</b>	<b>190999</b>	<b>100</b>
<b>ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА»</b>		
Обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес	117727	13
Обов'язковий аудит інших юридичних осіб	1711	1
Ініціативний аудит	86493	62
Огляд проміжної фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес – клієнтів з аудиту	226	0
Огляд, надання іншої впевненості та інші аудиторські послуги, надані іншим суб'єктам господарювання	4313	3
Дозволені неаудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес – клієнтам з аудиту	0	0
Неаудиторські послуги іншим юридичним і фізичним особам	29084	21
<b>Разом</b>	<b>139 553</b>	<b>100</b>
<b>ТОВ Аудиторська фірма «РСМ УКРАЇНА»</b>		
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	6374,4	81,99
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб	592,9	7,63
Доходи від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес	643,4	8,28
Доходи від надання неаудиторських послуг іншим юридичним особам	163,5	2,10
<b>Разом</b>	<b>7744,2</b>	<b>100</b>
<b>ТОВ «Аудиторська фірма «АКТИВ-АУДИТ»</b>		
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	3399,5	73,64
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб	844,8	18,30
Дозволені неаудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес (складання податкової звітності, консультування з питань управління, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, надання правової допомоги, послуги з оцінки тощо)	0	0,00
Доходи від надання неаудиторських послуг іншим юридичним особам (складання податкової звітності, консультування з питань управління, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності тощо)	371,8	8,05
<b>Разом</b>	<b>4616,1</b>	<b>100</b>

Закінчення табл. 2

1	2	3
<b>АС Crowe Ukraine</b>		
Послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	970500	4,21
Інші аудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес	3751268,66	16,29
Інші аудиторські послуги іншим юридичним особам	6302099	27,36
Неаудиторські послуги іншим юридичним особам	7214135	31,32
Неаудиторські послуги підприємствам, що становлять суспільний інтерес	4090936,67	17,76
Послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності іншим юридичним особам	705233	3,06
<b>Разом</b>	<b>23034172,33</b>	<b>100,00</b>
<b>ТОВ «Крестон Джі Сі Джі Аудит»</b>		
Обов'язковий аудит фінансової звітності	2393,3	7,60
Ініціативний аудит фінансової звітності	18423,5	58,51
Інші завдання з надання впевненості	401,4	1,27
Супутні послуги	4193,4	13,32
Інші професійні послуги	6074,3	19,29
<b>Разом</b>	<b>31485,9</b>	<b>100</b>
<b>Група компаній «Нексія ДК. Аудитори і Консультанти»</b>		
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	0	0,00
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб	732	5,32
Доходи від ініціативного аудиту фінансової звітності	8913,3	64,79
Дохід від супутніх послуг	2484,8	18,06
Доходи від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес	479,5	3,49
Доходи від надання неаудиторських послуг іншим юридичним особам	1147,9	8,34
<b>Разом</b>	<b>13757,5</b>	<b>100</b>
<b>АФ «ПКФ АУДИТ-ФИНАНСЫ»</b>		
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	6256,8	48,29
Доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб	3618,1	27,92
Доходи від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес	213,5	1,65
Доходи від надання дозволених неаудиторських послуг іншим юридичним особам	2869	22,14
<b>Разом</b>	<b>12957,4</b>	<b>100</b>

Наведені дані в таблиці 2 характеризують стан доходів міжнародних аудиторських фірм від діяльності на вітчизняному ринку аудиторських послуг у 2018 році та свідчать про те, що:

- на BDO в Україні питому вагу займає показник «Завдання з надання впевненості» та складає 62732,3 тис. грн, що у відсоткову вираженні становить 70,65 %, на Deloitte значну частку займає показник «Неаудиторські послуги іншим юридичним особам» та становить 313866 тис. грн, що у відсотковому вираженні сягає 79,70 %;

- на ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги» показник «Інші послуги з надання впевненості (ініціативний аудит, огляд та ін.) та супутні послуги» займає суттєву частку та дорівнює 114552 тис. грн, що у відсотковому значенні сягає 43,00 %;

- на ПрАТ «КПМГ АУДИТ» найбільшу питому вагу має показник «Обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, що належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства» та дорівнює 61594 тис. грн, що у відсотковому вираженні становить 32,25 %;

- на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА» та ТОВ «Крестон Джі Сі Джі Аудит» найбільшу частку складає показник «Ініціативний аудит» та становить 86493 тис. грн, або ж 62,00 % питомої ваги та 18423,5 тис. грн, або ж 58,51 % відповідно;

- на ТОВ Аудиторська фірма «РСМ УКРАЇНА» та на ТОВ «Аудиторська фірма «АКТИВ-АУДИТ» показник «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», займає вагому частку та дорівнює 6374,4 тис. грн, або ж 81,99 % та 3399,50 тис. грн, або ж 73,64 % відповідно;

- на чотирьох досліджуваних підприємствах питому вагу становить показник «Доходи від надання неаудиторських послуг іншим, ніж вказані вище, юридичним особам», а саме на «Прайсвотерхаускуперс Ешуренс» – 101543 тис. грн, що у відсотковому значенні становить 99,54 %, на АС Crowe Ukraine 7214135 тис. грн, що у відсотковому вираженні – 31,32 %, на Група компаній «Нексія ДК. Аудитори і Консультанти» 8913,3 тис. грн., що у відсотковому вираженні становить 64,79 %, на АФ «ПКФ АУДИТ-ФИНАНСЬІ» 6256,8 тис. грн, що у відсотковому вираженні – 48,29 % відповідно.

Зазначені дані дозволяють встановити, скільки в середньому 1 сертифікований аудитор приносить доходів від реалізації послуг з надання впевненості. Це дозволить встановити ефективність використання кадрового потенціалу аудиторською фірмою. Розрахунок зазначеного пропонуємо здійснювати шляхом співвідношення доходів, отриманих від обов'язкового аудиту, та кількості аудиторів, які працюють в аудиторській компанії. Сумою доходів отриманих від реалізації послуг обов'язкового аудиту буде сума доходів від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, та доходів від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб.

Інформаційна база розрахунків та результати наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Оцінка ефективності використання кадрового потенціалу аудиторських фірм

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

За зазначеними показниками, використання кадрового потенціалу є найефективнішим для АС Crowe Ukraine, зокрема, розрахунковий показник дорівнює 57783,90 тис. грн. Так 29 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати доходи від реалізації послуг обов'язкового та ініціативного аудиту фінансової звітності підприємств, що мають суспільний інтерес, та інших юридичних осіб 1675733 тис. грн.

Значення досліджуваного показника понад 5000 тис. грн характерне для підприємств:

- ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА» – 6056,79 тис. грн на 1 аудитора. 34 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 205931 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту;

- ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги» – 6459,54 тис. грн на 1 аудитора. 28 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 180867 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту;

- ПрАТ «КПМГ АУДИТ» – 5130,50 тис. грн на 1 аудитора. 24 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 123132 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту.

Значення досліджуваного показника в межах 2000–3000 тис. грн характерне для підприємств:

- ВДО в Україні – 2323,42 тис. грн на 1 аудитора. 27 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 62732,3 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту;



- ТзОВ Аудиторська фірма «Прайсвотерхаускуперс (Аудит)» – 2353,65 тис. грн на 1 аудитора. 20 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 47073 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту;

- ПрАТ «Делойт енд Туш Юкрейніан Сервісез Компані» – 2460,58 тис. грн на 1 аудитора. 19 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 46751 тис. грн. сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту.

Значення досліджуваного показника менше за 1000 тис. грн характерне для:

- ТОВ «Крестон Джі Сі Джі Аудит» – 884,09 тис. грн на 1 аудитора. 24 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 21218,2 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту;

- Група компаній «Нексія ДК. Аудитори і Консультанти» – 688,95 тис. грн на 1 аудитора. 14 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 9645,3 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту;

- ТОВ «Аудиторська фірма «АКТИВ-АУДИТ» – 471,59 тис. грн на 1 аудитора. 9 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 4244,3 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту;

- ТОВ Аудиторська фірма «РСМ УКРАЇНА» – 497,66 тис. грн на 1 аудитора. 14 сертифікованих аудиторів дозволили компанії отримати 6967,3 тис. грн сукупного доходу від обов'язкового та ініціативного аудиту.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, в результаті проведеного дослідження розроблено комплекс методичного забезпечення економічного аналізу, що полягає в оцінці ефективності методів управління кадровим потенціалом (безперервне навчання, ротація аудиторів, забезпечення незалежності аудиторів) та ефективності роботи аудитора, в основі якої лежить отримання аудиторською фірмою доходів від реалізації аудиторських послуг. Перспективним напрямом подальших досліджень є оцінка репутаційного капіталу аудиторських фірм.

#### Список використаної літератури:

1. Демко І.І. Організація і методика аналізу ефективності використання трудового потенціалу підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / І.І. Демко. – Л., 2011. – 21 с.
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р., № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n42>.

#### References:

1. Demko, I.I. (2011), *Organizacija i metodyka analizu efektyvnosti vykorystannja trudovogo potencijalu pidpryjemstva*, abstract of Ph.D. dissertation, L'viv, 21 p.
2. VRU (2017), *Pro audyt finansovoi' zvitnosti ta audytors'ku dijal'nist'*, Zakon Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n42>

**Євдокимов** Віктор Валерійович – доктор економічних наук, професор, ректор Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- методика управління персоналом та аналіз кадрового потенціалу;
- проблеми економічної безпеки.

**Грицишен** Дмитрій Олександрович – доктор економічних наук, професор, декан факультету публічного управління та права Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- аналітичне забезпечення фінансово-економічної безпеки.

**Савіцький** Владислав Валентинович – аспірант кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- економічний аналіз діяльності аудиторських фірм.

Стаття надійшла до редакції 16.01.2020.