

СУЧАСНИЙ СТАН ТА МЕХАНІЗМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

© Чижевська Л. В., Антонюк О. Р., 2017

Розкрито стан конкурентного середовища аудиторської діяльності з теоретичного та практичного поглядів, на основі чого визначено напрями вдосконалення механізмів підвищення конкурентоздатності аудиторських фірм у спектрі надання не аудиторських послуг. Увагу у статті приділено послугам, відмінним від аудиту, які у структурі аудиторських послуг в Україні займають значну частку, і розвитку конкурентних спроможностей аудиторських фірм у їхньому просуванні на ринку. Акцентовано на ролі професійних організацій аудиторів та активізації роботи в напрямі збільшення ринку аудиторських послуг.

Ключові слова: конкурентоздатність, послуги, відмінні від аудиту, ринок аудиторських послуг України

L. V. Chyzhevska, O. R. Antoniuk

CURRENT SITUATION AND MECHANISMS TO ENSURE AUDITOR COMPETITION

© Chyzhevska L. V., Antoniuk O. R., 2017

Purpose of the article is to outline the competitive environment of auditing theoretical and practical points of view and identify the increasing competitiveness of audit firms in Ukraine segment to provide services other than auditing.

In the paper the competitive environment of auditing in the light of theoretical and practical point of view was studied. Research of audit market in Ukraine are based on the presented and analyzed empirical data on the volume of audit services in the context of their species, the market structure for the 2014-2015 biennium. As a result of processing of research papers and study audit opinions of experts established the presence of a significant gap in the expectations of clients and offers Auditors, which also affects the development of the audit. Proved an intellectual factor significantly impacts on the quality of audit services, the performance of audit firms and market competition.

Given the increasingly important role of the developing economies in the global accounting world, it is important to examine the dynamics of auditor competition and market share development in Ukraine. This paper examines the market share change of both Big 4 firms and other firms in the Ukraine audit market, and the extent to which the market share affects audit competition in the most recent years. This paper examines the determinants of audit fees in the Ukraine auditing market with a focus on the market of local audit firms. Overall, the findings suggest that the structural change in Ukraine audit market impact pricing strategy for both Big 4 audit firms and local audit firms. In addition small audit firms need to focus more on improving audit quality for long term growth. The mechanisms of improving the competitiveness of audit firms in the spectrum of non-auditing services where determined.

To increase the competitiveness of Ukrainian audit firms proved the possibility of their union by creating associations or networks. Singled specific benefits of such associations.

Actualized expediency of argumentation for business structures usefulness and necessity of audit services at the national level. It was established that the active development of economic entities aimed at providing audit firms is related and other services.

Key words: auditor competition, non-auditing services, Ukraine auditing market

Постановка проблеми. Спектр аудиторських послуг в Україні розширився та диференціювався за напрямками та інтересами замовників. Це пов'язано із можливістю диверсифікації професійних послуг аудиторів, що певною мірою відкриває нові можливості і перед самими аудиторами та аудиторськими фірмами, і перед замовниками їхніх послуг. Водночас темпи розвитку аудиторських послуг, розширення їхнього спектру не збігаються з нормативними документами, які регламентують порядок виконання послуг, відмінних від аудиту, огляду фінансової звітності, завдань з надання впевненості та інших послуг, що впливає на якість та попит. Досить тривалий період нечіткої ідентифікації аудиторських послуг (1993–2011) призвів до спотвореного розуміння складу та змісту аудиторських послуг. Ця ситуація проявлялась і у науковому середовищі, і серед практиків аудиту. У філософському та психоматичному аспекті відсутність впродовж тривалого часу визначених пріоритетів у розвитку аудиторських послуг, відмінних від аудиту, призвела до вироблення філософії поведінки учасників ринку аудиту – необхідно відстоювати право на обов'язковий аудит, кожна аудиторська фірма вирішує самостійно питання власного розвитку та фінансового процвітання.

Аналіз останніх досліджень. Незважаючи на значні напрацювання з теорії та практики аудиту українських вчених М. Т. Білухи, В. П. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, Я. А. Гончарука, Г. М. Давидова, І. М. Дмитренко, Н. І. Дорош, С. Я. Зубілевич, С. В. Івахненкова, А. М. Кузьмінського, Є. В. Мниха, К. О. Назарової, О. А. Петрик, Н. М. Проскуріної, О. Ю. Редько, В. С. Рудницького, В. В. Рядської, В. Я. Савченко, Б. Ф. Усача, Н. С. Шалімової та інших, у вітчизняній економічній літературі немає достатнього висвітлення питань з механізмів управління аудиторською діяльністю в контексті різних аудиторських послуг. В останні роки актуальним для українських аудиторських фірм постало питання того, що значна кількість підприємств користуються послугами закордонних аудиторських фірм, діяльність яких важко порівнювати з кількісними та якісними показниками вітчизняних аудиторів. Західні фірми, що працюють у нас в країні, для проходження аудиту практично завжди віддають перевагу цим компаніям, обумовлюючи вибір тим, послугами якої фірми користується материнська структура. Однак бувають випадки, коли вітчизняні аудитори готують звітність українського представництва, а фірми з числа відомих – її підтверджують. Вказана проблематика не лише стосується України, адже діяльність малих і середніх аудиторських фірм Європи може значно погіршитись у зв'язку з новими правилами аудиту в ЄС, які набрали чинності 17 червня 2016 року. Реформування ринку аудиторських послуг мало на меті послабити позиції «Великої четвірки», проте нова політика може, навпаки, сприяти концентрації аудиторської роботи в їхніх руках [11].

Мета статті – розкрити стан конкурентного середовища аудиторської діяльності з теоретичного і практичного поглядів та визначення напрямів підвищення конкурентоздатності аудиторських фірм України в сегменті надання послуг, відмінних від аудиту.

Виклад основного матеріалу. Поряд з вітчизняними аудиторськими фірмами і аудиторами – приватними підприємцями в сфері аудиту працюють міжнародні аудиторські компанії, яким належить третина українського ринку аудиторських послуг. Міжнародні аудиторські компанії, здебільшого, зосереджені на виконанні аудиту фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності, здійсненні масштабних державних замовлень, що фінансуються через Світовий банк, та інших послугах. Вітчизняні аудиторські фірми є неконкурентоспроможними порівняно з фірмами-нерезидентами, що обумовлено і об'єктивними, і суб'єктивними чинниками українського сьогодення, лише незначна кількість великих національних аудиторських

фірм можуть конкурувати з міжнародними аудиторськими компаніями. Це зумовлено наявністю досить великого кола проблем у розвитку аудиторської діяльності. Інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за 2011 – 2015 роки вказує на загальну тенденцію до їх зменшення (порівняно з 2011 роком – на 40,5 %), що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, зокрема і кризових явищ в суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, і змін у податковому законодавстві. Згідно з даними звітності, поданої до Аудиторської палати України, 127 суб'єктів аудиторської діяльності (11,9 % від загальної кількості поданих звітів) не надавали аудиторських послуг упродовж 2015 року, з них 93 аудиторські фірми та 34 аудитори-підприємці [9].

Аналіз ринку аудиторських послуг на підставі даних Аудиторської палати України (табл. 1, 2) наочно демонструє суттєве коливання кількості і вартості послуг, яке залежить здебільшого від концентрації промислових підприємств, платоспроможності самих замовників аудиту та їхнього розуміння вартості та якості аудиторських послуг. Супутні послуги, що надали аудитори в 2015 році, в загальному обсязі наданих послуг становлять загалом 7,1 % (у 2014 р. – 9,9 %).

Таблиця 1

Розподіл обсягу за видами аудиторських послуг у 2015 році порівняно із 2014 роком [9]

Показник	тис. грн		%	
	2014	2015	2014	2015
Загалом по Україні надано послуг	1 291 811,8	1 761 202,6	100,0	100,0
Завдання з надання впевненості – разом	602 812,1	771 840,1	46,7	43,8
Супутні послуги – всього	128 445,2	125 215,1	9,9	7,1
Інші професійні послуги – разом	559 701,9	861 244,7	43,3	48,9
Організаційне та методичне забезпечення аудиту – разом	852,6	2 902,7	0,1	0,2

Таблиця 2

Структура аудиторського ринку за обсягом наданих послуг у 2015 році (згідно з отриманими звітами) [9]

Обсяг наданих послуг (тис. грн) за нижче наведеними діапазонами	Кількість суб'єктів, аудиторської діяльності, одиниць			Частка в загальній кількості суб'єктів аудиторської діяльності, %		
	АФ	ФОП	2015	АФ	ФОП	2015
Обсяг не вказаний	94	33	127	8,8	3,1	11,9
Від 0,1 до 1,0	0	0	0	0,0	0,0	0,0
Від 1,1 до 10,0	24	5	29	2,2	0,5	2,7
Від 10,1 до 100,0	180	19	199	16,8	1,8	18,6
Від 100,1 до 200,0	122	14	136	11,4	1,3	12,7
Від 200,1 до 300,0	101	5	106	9,4	0,5	9,9
Від 300,1 до 400,0	89	3	92	8,3	0,3	8,6
Від 400,1 до 500,0	39	4	43	3,6	0,4	4
Від 500,1 до 1 000,0	147	4	151	13,7	0,4	14,1
Від 1 000,1 до 10 000,0	171	4	175	15,9	0,4	16,3
більше як 10 000,0	13	0	13	1,2	0,0	1,2
Разом по Україні	980	91	1071	91,3	8,7	100,0

Важливість розвитку конкурентного середовища у сфері аудиторської діяльності у своїх працях підкреслювали багато науковців України. Суттєвими проблемами сучасного професійного аудиту, на думку Фаріона І. Д., є розроблення та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає в себе штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг [2, с. 123].

Монопольне становище компаній «Великої четвірки» в найрентабельніших сегментах ринку аудиту Загородній А. Г. пояснює їхніми конкурентними перевагами:

- 1) вони володіють сучасними методиками проведення аудиту;
- 2) компанії «Великої четвірки» являють собою міжнародні мережі незалежних аудиторських фірм, певним чином афільованих із центральною компанією;
- 3) підприємство, що має намір вийти на міжнародний ринок капіталів, звернеться у аудиторську фірму з ім'ям, яке заслуговує на довіру у міжнародному значенні [1, с. 170–171].

Можна стверджувати, що з початку 2000 років аудиторська професія займається самозбереженням і захистом, доводить суспільству свою значимість саме в сфері незалежного аудиту, вдосконалюючи методики аудиту. В останні роки безліч міжнародних, регіональних та місцевих скандалів запламували аудиторську професію в очах громадськості. Натомість має місце розрив в очікуваннях клієнтів та пропозиціях аудиторів. На часі нова взаємодія з клієнтами на вищому рівні, аудитори повинні уточнювати свої функції і робити так, щоб їхні стандарти відповідали потребам клієнтів. Беззаперечна догма ринкової економіки – на найвищому рівні стоїть клієнт, якого обслуговує аудитор та його інтереси, і саме на ці інтереси мають бути спрямовані послуги аудитора. Аудитори повинні закрити прогалини в розумінні зацікавлених сторін щодо існуючої функції аудитора, і намагатись визначити, з їхньою допомогою як змінити, поліпшити і вдосконалити функцію. У зв'язку з цим одне з ключових питань – це розвиток спроможностей кожної аудиторської фірми, що залежить від двох ключових чинників: компетентності і якості.

Вартість інтелектуальних знань, яку окремі науковці, наприклад, О. С. Марченко та

Л. І. Пронкіна, називають «рентою знань», є невіддільними від організації або особистостей, і виникає як реалізація природної монополії (виключного права) на об'єкти інтелектуальної власності при виникненні нового знання, його втіленні в інноваціях [3, с. 32]. «Лідери аудиту, які монополізують висококваліфіковані інтелектуальні трудові ресурси, використовують нові знання, методики, здійснюють інвестиції у навчання працівників, нематеріальні активи, отримують інтелектуальну ренту. Важливо підкреслити, що інтелектуальні рента належить до квазірентних доходів, отримання яких не пов'язано з використанням не відтворюваних природних ресурсів. Це доходи від відтворюваних інтелектуальних ресурсів, які монополюють лідери аудиту» [3, с. 32].

При цьому справжня конкуренція повинна підвищити якість різних аудиторських послуг. Конкуренція впливає і на цінову політику, оскільки знижує ціни (нижчу вартість послуг не слід розглядати як таку, що означає відсутність чи нижчий рівень якості), покращує якість, підштовхує до розробки інновацій, надає більший вибір, призводить до поліпшення у методиці та методології аудиту. Аудиторські фірми середнього рівня можуть пропонувати нижчу цінову політику, але суспільством зазвичай це сприймається, як ознака низької якості, а не як відображення нижчих накладних витрат або зниження норми прибутку.

Конкуренція змушує підтримувати кваліфікацію персоналу, залучати співробітників фірми, які найкраще підходять до виконання завдань фірми, а отже, навчання є одним із найважливіших чинників конкурентоспроможності фірми. Виконання окремих видів завдань вимагають особливої кваліфікації, можуть бути пов'язані з найманням аудиторів зі спеціальними навиками, що впливає на можливість виконання та пропонування послуги, її вартість, що додає аргументів на підвищення кваліфікації персоналу. Кадрове питання залишається складним, оскільки навчання та професійне зростання персоналу може впливати на здатність фірми підтримувати послідовну продуктивність.

Забезпечити свій рівень продуктивності аудиторські фірми можуть завдяки підготовці співробітників з потужним початковим періодом навчання.

Концентрація ринку аудиторських послуг призвела до зменшення доходів дрібних аудиторських фірм та аудиторів, які працюють одноосібно. Рішення проблеми частково лежить у площині загальновідомої концепції – збільшення фінансових ресурсів може бути забезпечено не тільки ростом ціни за годину роботи (окреме замовлення), але і збільшенням масштабів діяльності. Тож першочергове завдання – це популяризувати та збільшити обсяг інших аудиторських послуг, відмінних від аудиту. Доведені практикою економічні закони твердять, що в умовах конкуренції більший обсяг послуг надасть той підприємець, який запропонує іншу ціну. Проте, у аудиторській підприємницькій діяльності, зниження ціни на аудит та інші послуги, вплине на якість виконання завдання, а виконання роботи на високому професійному рівні без відповідної оплати, особливо зі залученням спеціалістів з окремих фахових напрямків погіршуватиме фінансове становище. Дотримання стандартів аудиту передбачає певні витрати часу на планування, збір доказів, контроль виконаної роботи.

У малих аудиторських фірмах забезпечення ефективного внутрішнього контролю за якістю послуг ускладнюється недостатністю людських та фінансових ресурсів. Тому науковець Шульман М. К. висловлюється за укрупнення суб'єктів аудиторської діяльності шляхом створення асоціацій та спільної діяльності аудиторських фірм і (або) приватних практиків-аудиторів, тобто створення мереж. Такі об'єднання дозволять більш раціонально організувати процес управління діяльністю кожної фірми – члена групи, посилити контроль якості, збільшити економічний добробут і вирішити проблеми незалежності [4, с. 24–25]. Поряд з багатоаспектними обмеженнями, а також обумовленими тенденціями, які містять у собі певну загрозу для аудиторів у комерційному плані, з'являється низка додаткових можливостей для них. Жорсткіше регулювання призводить до того, що починають розвиватись нові форми послуг, тим самим у аудитора з'являється можливість для спеціалізації.

Види аудиторської діяльності, які склались в Україні, набувають усе більшого поширення та практичного застосування, особливостей та характерних ознак, паралельно з розвитком аудиту має місце процес удосконалення його видів. Активний розвиток економічної діяльності суб'єктів господарювання, спрямований на надання аудиторськими фірмами саме супутніх та інших послуг. Деякі науковці звертали увагу, що у «ході діяльності велику увагу варто приділяти плануванню не тільки основного виду діяльності, але й плануванню супутніх послуг» [5, с. 21]. Нусінов В. Я. справедливо зазначає, що перед керівництвом аудиторської фірми постає проблема: з одного боку супутні послуги не є основним видом діяльності, а з іншого – чи варто розширювати обсяг наданих супутніх послуг [5, с. 21]. Керівництву фірми необхідно постійно приймати рішення щодо визначення оптимальної частки супутніх послуг у загальному обсязі наданих послуг. Багатоваріантність управлінських рішень, гнучкість і неординарність господарських комбінацій, унікальний характер кожного управлінського рішення в конкретній специфічній ситуації становлять нині основу управління аудиторською фірмою [5, с. 21–22]. На думку Даниленко І. В., у нашій країні питання про доцільність аудиторського супроводу підприємства багато керівників часто ігнорують, чого не можна сказати про іноземні компанії або спільні підприємства з іноземним капіталом, керівники яких розуміють переваги співпраці з аудиторськими фірмами. Негативна реакція українських керівників викликана насамперед тим, що укоренилася думка, нібито аудиторські послуги – це непотрібна витрата часу і коштів [6, с. 25]. Аудитори мають змінити своє політику та заперечити на загальнонаціональному рівні керівникам підприємств, надати аргументи, що слугуватимуть розкриттю інформації про сучасні можливості аудитора, надані йому відповідним законодавством. Одна з причин, слабе уявлення керівниками сутності інших аудиторських послуг. За переконанням Даниленко І. В., у роботі зі замовником стимулом високої якості і сумлінності для аудитора є власне уявлення про професіоналізм, чітке розуміння завдання, поставленого перед ним, бажання завоювати довіру замовника незалежним, оригінальним, високо

професійним мисленням, що надасть достатній ступінь впевненості в керівника щодо того або іншого питання. Аудитору потрібно докласти достатньо зусиль для формування у сучасного бізнесмена позитивного ставлення до аудиторських послуг як до необхідного атрибуту діяльності підприємства поряд з послугами в галузі реклами, маркетингу, управління тощо [6, с. 27].

В аудиторської фірми має бути достатня кількість замовлень на послуги, що дає змогу працювати безперервно протягом року. Професор Редько О. висловився, що важливою є структуризація аудиторської фірми, до складу якої мають входити не тільки «універсальні» професіонали, а й фахівці з аудиту, права, інформаційних технологій, маркетингологи, менеджери офісу, контролери якості аудиторських послуг [7, с. 55]. Що ширший спектр послуг, який надає аудитор, то більше шансів для фінансового успіху, впевненості у майбутньому.

Якщо у 2008–2010 роках представники аудиторських об'єднань активізували роботу щодо пропаганди корисності незалежного аудиту для власників, так і суспільства, то тепер також пропаганда має бути і щодо інших аудиторських послуг, особливо з оцінки ефективності. Основні аргументи мають лежати не лише в площині позитивного досвіду США та європейських країн, а саме професіоналізм українських аудиторів дасть змогу конкретними справами довести шляхом участі в громадських проектах, що аудитори в інтересах власників та керівництва здатні виконувати важливі завдання, які загалом сприяють підвищенню ефективності роботи, та в результаті враховують інтереси всього суспільства. Сприяти цьому можуть асоціативні об'єднання суб'єктів аудиторської діяльності, серед переваг яких можна виокремити:

- дозволяє суб'єктам аудиторської підприємницької діяльності зберігати особисту юридичну самостійність та самостійно провадити господарську діяльність кожного учасника асоціації;
- передбачає одночасну участь у різних інших професійних об'єднаннях та асоціаціях;
- об'єднує інтелектуальні та фінансові ресурси для розвитку аудиторської професії;
- дає змогу спільно реалізовувати проекти, координувати виконання певних завдань клієнтів;
- сприяє методичному та організаційному забезпеченню виконання на якісному рівні аудиторських послуг, відмінних від аудиту, встановлення єдиних підходів до створення системи контролю якості, формування цінової політики, ведення спільної рекламної політики і позиціонування на ринку аудиторських послуг.

Альтернативою наведеної вище асоціації аудиторів є неформальне, партнерське об'єднання аудиторів та аудиторських фірм, до проблематики ефективного його функціонування якого можна віднести відсутність юридичних підстав для об'єднання фінансових ресурсів, неможливість чітко розподілити обов'язки та відповідальність, а також здійснювати ефективне управління спільною діяльністю. З врахуванням думок науковців та на вимогу часу в стадії обговорення перебуває проект документу, розроблений Аудиторською палатою України «Порядок визнання Аудиторською палатою України громадських об'єднань як професійних організацій аудиторів», оприлюднений на сайті АПУ [8].

Висновок. Вбачаємо тепер одне із ключових завдань професійних організацій аудиторів – створити сприятливі організаційно-правові умови для подальшого ефективного розвитку аудиторської діяльності, перебудувати психологічний, організаційний та економічний механізм його функціонування. Створення інфраструктури аудиторського ринку на підставі науково-обґрунтованих законів сприятиме поліпшенню бізнесового клімату у сфері аудиту. Слід зазначити, що аудиторські послуги покликані стабілізувати економічний розвиток підприємств, усунути негативні прояви різних процесів, що відбуваються в економічній системі суб'єкта господарювання, поліпшувати системи управління, планування, бюджетування та інше, як наслідок запобігати виникненню складних ситуацій на підприємстві.

1. Загородній А. Г. Стан ринку аудиту в Україні / А. Г. Загородній, Л. М. Пилипенко // Збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Ринок аудиторських послуг в

Україні: стан і перспективи розвитку» (м. Івано-Франківськ, 15–16 квітня 2010 р.) – С. 169–172.

2. Фаріон І. Д. Використання інформаційних технологій в аудиторській діяльності / І. Д. Фаріон, Т. Р. Фецович // Збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку» (м. Івано-Франківськ, 15–16 квітня 2010 р.). – С. 123–124.

3. Марченко О. С. Ціннісний підхід до ціноутворення на аудиторські послуги / О. С. Марченко, Л. І. Пронкіна // Збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку» (м. Івано-Франківськ, 15–16 квітня 2010 р.). – С. 31–33.

4. Шульман М. К. Проблеми практичної реалізації принципу незалежності у діяльності аудитора / М. К. Шульман // Аудитор України. – 2007. – № 14. – С. 23–25.

5. Нусінов В. Я. Управління супутніми послугами в аудиторській фірмі / В. Я. Нусінов, Н. Н. Кругла, І. В. Домрачова // Аудитор України. – 2006. – № 8. – С. 21–24.

6. Даниленко І. В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І. В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 01 (107). – С. 25–27.

7. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 48–55.

8. Порядок визнання Аудиторською палатою України громадських об'єднань як професійних організацій аудиторів, прийнятий на засіданні АПУ 29.05.2014 р. рішенням АПУ № 294/9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/news/743-oprilyudeno-proekt-poryadku-viznannya-auditorskoj-palatoj-ukrajini-gromadskikh-ob-ednan-yak-profesijnikh-organizatsij-auditoriv>.

9. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні в 2015 році. Сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>.

10. Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012 – 2017 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/2037343347.doc>.

11. Сара Льюїс. Діяльність малих і середніх аудиторських фірм Європи під загрозою, або до яких наслідків можуть призвести нові правила аудиту в ЄС / Сара Льюїс // Аудитор України. – 2016. – № 11(252). – С. 33–37.