

УДК 657

**В.В. Рядська**, канд. екон. наук

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна

**АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ МІЖ ЦІНОЮ ТА ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ****В.В. Рядская**, канд. экон. наук

Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана, г. Киев, Украина

**АНАЛИЗ ВЗАИМОСВЯЗИ МЕЖДУ ЦЕНОЙ И КАЧЕСТВОМ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ****Valentyna Riadska**, PhD in Economics

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

**ANALYSIS OF DEVELOPMENT OF RELATIONSHIP BETWEEN PRICE AND QUALITY OF AUDIT SERVICES**

*Досліджено механізм формування взаємозв'язку між ціною та якістю аудиторських послуг. Кінцевими споживачами результатів аудиторських послуг у системі тристоронніх відносин можуть бути особи, які не є замовниками таких послуг. Особливо це проявляється для випадків обов'язкового аудиту. За таких умов ціна не може бути повноцінним інструментом для встановлення рівноваги між вартістю та споживчою вартістю (якістю). Демпінг необхідно досліджувати відносно тарифу на одиницю часу виконаної роботи (аудиторської послуги). Зниження вартості аудиторської послуги за рахунок скорочення витрат необхідного часу веде до втрати якості такої послуги. Вартість аудиторських послуг як добуток трудомісткості послуги та ціни на одиницю витраченого часу може розглядатись лише як індикатор надійності суб'єкта аудиторської діяльності.*

**Ключові слова:** аудит, ціноутворення в аудиті, демпінг в аудиті, якість аудиторських послуг.

*Исследован механизм формирования взаимосвязи между ценой и качеством аудиторских услуг. Конечными потребителями результатов аудиторских услуг в системе трехсторонних отношений могут быть лица, которые не выступают заказчиками таких услуг. Особенно это проявляется для случаев обязательного аудита. В таких условиях цена не может быть полноценным инструментом для установления равновесия между стоимостью и потребительной стоимостью (качеством). Демпинг необходимо исследовать относительно тарифа на единицу времени выполненной работы (аудиторской услуги). Снижение стоимости аудиторской услуги за счет сокращения расходов необходимого времени ведет к потере качества такой услуги. Стоимость аудиторских услуг как произведение трудоемкости услуги и цены на единицу затраченного времени может рассматриваться только как индикатор надежности субъекта аудиторской деятельности.*

**Ключевые слова:** аудит, ценообразование в аудите, демпинг в аудите, качество аудиторских услуг.

*The mechanism of development of relationship between price and quality of audit was thoroughly analyzed in the article. The final customers of audit results in the system of trilateral relations can be a person who did not initiate this particular service. It is a specific case for mandatory audit. In these circumstances the price cannot play a role of a powerful tool for balancing price and quality of the service. Damping should be assessed in relation to the rate per time unit of work performed (audit service provided). Decrease of quality of audit due to the decrease of required time spent on the service leads to the lower audit quality. The price of audit as a product of laboriousness and price per time spent on the service can be viewed only as an indicator of audit subject reliability.*

**Key words:** audit, pricing in audit, damping in audit, audit quality.

**Постановка проблеми.** Суспільна місія аудиту полягає у підвищенні довіри широкого кола користувачів до надійності фінансової та іншої інформації, яка формується іншою стороною. Саме тому етична складова аудиторської діяльності стає невід'ємною вимогою досягнення головної мети аудиту – зниження інформаційного ризику. Одночасно аудиторська практика – це один із видів підприємницької діяльності. Аудитор, як суб'єкт ринкових відносин, зацікавлений у розширенні бізнесу та збільшенні його прибутковості і в цьому контексті може застосовувати різні інструменти регулювання діяльності. Одним із механізмів конкурентного ринку є політика ціноутворення, яка дозволяє розширювати позиції у відповідному сегменті.

Така дуалістична природа аудиторської практики формує суперечності між професійною (етичною) та економічною метою функціонування суб'єктів аудиторської діяльності. Результатом такої суперечності є проблема якості аудиторських послуг. Реалії сучасного ринку аудиторських послуг, не тільки в Україні, а й на ринках пострадянського простору, свідчать про те, що низький ступінь якості (і навіть її повна відсутність)

може давати конкурентні переваги в сегменті обов'язкового аудиту, що дозволяє збільшувати обсяги доходів з максимальною рентабельністю за рахунок «заощадження» на використанні ресурсів унаслідок невиконання вимог професійних стандартів аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Більшість сучасних публікацій з питань якості аудиту присвячені, переважно, ідентифікації та класифікації факторів, що впливають на сприйняття споживачами його якості, та обґрунтуванню методології практичної реалізації вимог щодо зовнішнього та внутрішнього контролю якості надання професійних аудиторських послуг. Зокрема, ці питання стали предметом досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців, таких як О.Ю. Редька, Н.С. Шалімової, С.М. Бичкової, О.Ю. Ітигілової, М.А. Азарської, Н.А. Лосевої, Є.М. Гутцайта та інших.

Головний акцент досліджень направлений на визначення завдань та напрямків розвитку методики аудиторської практики, які забезпечують споживчі очікування замовників аудиторських послуг. При цьому проблеми ціноутворення та демпінгу на ринку сучасного аудиту розглядаються, здебільшого, у контексті питань оцінювання якості результатів наданих аудиторських послуг з позиції відносин між замовником та виконавцем таких послуг.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Якщо говорити про механізм ціноутворення як інструмент досягнення рівноваги між якістю та вартістю для випадку його застосування на ринку аудиторських послуг, то необхідно брати до уваги те, що феномен аудиту виник, існує та розвивається в системі тристоронніх відносин. Отже, взаємозв'язок між вартістю та якістю вимагає дослідження не у двомірному просторі (замовник послуг (відповідальна сторона) – аудитор), а у тримірній системі координат (відповідальна сторона – аудитор – користувач фінансової та іншої інформації).

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є дослідження механізму формування взаємозв'язку між вартістю та якістю аудиторських послуг у системі тристоронніх відносин (відповідальна сторона – аудитор – користувач фінансової та іншої інформації).

**Виклад основного матеріалу.** З позицій проведення оцінювання реальної якості, що визначається ступенем задоволення потреб споживачів (користувачів), необхідно говорити про економічно оптимальну якість, під якою розуміється співвідношення якості та витрат [1, с. 572]. Як зазначають С.М. Бичкова та О.Ю. Ітигілова, «для замовника високоякісна послуга за розумною ціною представляється більш якісною, ніж така сама послуга за більш високою ціною, що склалася завдяки відмінностям у витратах. При цьому придбання аудиторської послуги нижче ринкової вартості означає її придбання за ціною нижче рівня довіри, а отже, є ймовірність отримання аудиторської послуги, якість якої буде обумовлена заниженням рівня довіри» [2, с. 14].

Формування вартості аудиторської послуги знаходиться у площині договірних відносин, що виникають між замовником послуги (відповідальною стороною для випадків виконання завдань з надання впевненості) та виконавцем послуг (незалежною стороною). Досягнення рівноваги між інтересами обох сторін відбувається під впливом зустрічно направлених факторів, таких як:

- з боку замовника, який зацікавлений у зниженні вартості послуг: сформовані уявлення про ціни на аналогічні послуги на ринку аудиторських послуг, наявні ресурси, мета використання результатів послуги;

- з боку виконавця, який зацікавлений у компенсації витрат на належне виконання послуг та отриманні прибутку: вид та зміст завдання, результати оцінювання складових аудиторського ризику, рівень прийнятої суттєвості (для завдань з надання впевненості).

Процедури ціноутворення для завдань, результати яких використовуються безпосередніми замовниками аудиторських послуг, мають певні компенсаторні важелі, що

обумовлюються метою їх фактичного використання. Наприклад, для випадків проведення ініціативного аудиту використання результатів наданих послуг може пов'язуватись із зміною власників, керівного складу тощо, а отже, є пряма зацікавленість з боку замовника у повному дотриманні аудитором професійних стандартів під час виконання завдання. Таким чином, у такому випадку об'єктивне обмеження з боку замовника визначається лише наявними фінансовими ресурсами.

Натомість, коли йдеться про формування ціни на завдання, результати яких використовуються не замовниками послуги, а користувачами інформації, достовірність якої перевіряється аудитором, фактор мети фактичного використання має вирішальне значення. Якщо виконання процедур перевірки інформації, що використовується зовнішнім користувачем, пов'язано у замовника (відповідальної сторони) із залученням ресурсів, отриманням можливості подальшого розвитку (як правило, це завдання з ініціативного аудиту), то процес ціноутворення знаходиться у збалансованому стані: виконавець визначає обсяги та перелік необхідних процедур, які замовник готовий оплатити. В іншому випадку, коли результати надання аудиторських послуг виходять за межі власного утилітарного їх розуміння замовником, то посилюється дія факторів, що направлені на пониження ціни послуги.

Ця ситуація спостерігається під час проведення аналізу середньої ціни на аудит по регіонах України. Завдання на ініціативний та обов'язковий аудит з погляду процесів споживання продукту аудиторської діяльності відрізняються між собою лише сферою використання результатів наданої послуги (таблиця).

Таблиця

*Динаміка середньої ціни на різні види аудиторських послуг в Україні, тис. грн*

Вид завдання	Рік			
	2010	2011	2012	2013
<b>Завдання з надання впевненості, всього</b>	<b>39,31</b>	<b>50,46</b>	<b>48,21</b>	<b>51,14</b>
<b>У тому числі</b>				
обов'язковий аудит фінансової звітності	9,01	15,58	16,51	20,13
ініціативний аудит фінансової звітності	115,64	130,82	146,85	148,46
огляд історичної фінансової інформації	99,81	101,25	120,63	94,55
<b>Супутні послуги, всього</b>	<b>23,90</b>	<b>24,59</b>	<b>26,08</b>	<b>33,15</b>
<b>У тому числі</b>				
завдання з виконання погоджених процедур	23,91	24,23	27,66	30,32
завдання з підготовки фінансової інформації	23,84	28,89	14,55	52,9

Джерело: складено за даними з офіційного сайту Аудиторської палати України [3].

За проведенням нами аналізом динаміки співвідношення середньої вартості ініціативного та обов'язкового аудиту в Україні за 2010–2013 роки простежується значний вартісний розрив між однаковими за змістом роботами. Так, у 2010 році середня вартість ініціативного аудиту перевищувала середню вартість обов'язкового аудиту у 12,8 раза, а у 2013 році цей розрив дещо скоротився, проте становив 7,4 раза. Звичайно, на рівень цих показників мають вплив характеристики об'єкта перевірки. Але навіть якщо відкинути показники по м. Києву та Київській області, які концентрують 56,1 % обсягів обов'язкового аудиту та майже 89 % обсягів ініціативного аудиту у 2012 році [3], то все одно реальна розбіжність між середньою вартістю цих двох видів завдань по більшості регіонах України відрізняється між собою приблизно у 2 рази. Якщо за змістом виконані завдання є однаковими, то виникає питання: чи може показник вартості виконаної аудиторської послуги виступати параметром її оцінювання?

За визначенням класиків економічної теорії, природа вартості будь-якого виду товару визначається тим, що конкретна праця людини створює споживчу вартість, а абстра-

ктна праця створює особливу властивість – вартість. "Якщо відволіктися від споживчої вартості товарних тіл, то у них залишається лише одна властивість, а саме те, що вони - продукти праці", – пише К. Маркс. І далі він зазначає: «Разом з корисним характером продукту праці зникає і корисний характер представлених в ньому видів праці; останні не розрізняються між собою, а зводяться всі до однакової людської праці, до абстрактної людської праці» [4, с. 42]. Величина вартості визначається суспільно необхідним робочим часом, витраченим на виробництві цієї споживчої вартості. І в цьому плані вона виступає умовою можливості створення споживчої вартості, формування якості споживчої вартості. Вартість, як "порог" споживчої вартості, є своєрідним регулятором між виробництвом і споживанням через обмін і розподіл.

Поняття суспільно необхідного часу для створення споживчої вартості продукту аудиторської діяльності втілює в собі вимогу дотримання виконавцем професійних стандартів та норм чинного законодавства, що регулюють професійну аудиторську діяльність. Проте процеси споживання продукту аудиторської діяльності відрізняються від звичайних товарів унаслідок того, що аудиторська діяльність як така знаходиться в системі тристоронніх відносин. Широка адресність використання продукту аудиторської діяльності має наслідком існування специфічних проявів закону вартості.

Збалансування процесів обміну та розподілу є наслідком дії закону вартості, основним важелем в якому стає ціна, її відхилення від вартості. Ціна функціонує як зворотний інформаційний зв'язок між виробництвом і споживачами, між вартістю і споживною вартістю. Ціна – це негативний зворотний зв'язок, який, з одного боку, повинен приводити у відповідність вироблені споживчі вартості зі платоспроможним попитом, а з іншого – відповідати рівню витрат, пов'язаних з її створенням. Але, на відміну від звичайного процесу, цей зворотний зв'язок між вартістю та споживчою вартістю продукту аудиторської діяльності може бути відсутній, коли мова йде про виконання завдань з надання впевненості: для реального споживача послуг (користувача фінансової інформації) вартість послуги як така відсутня.

Поряд із цим для замовника (відповідальної сторони) споживча вартість може втрачати свою балансуєчу функцію у процесі ціноутворення. Придбавши аудиторську послугу за найнижчою ціною, у замовника, як правило, не буде виникати претензій до її якості.

Саме цими обставинами пояснюється наявний розрив між середньою ціною на ініціативний та обов'язковий аудит (табл.). Цікаво, що на цьому фоні середня ціна на огляд історичної фінансової інформації, який майже завжди є ініціативним, знаходиться у приблизно одному діапазоні із середньою вартістю ініціативного аудиту.

Натомість середня ціна на виконання завдань, що не пов'язані з наданням впевненості, коли тристоронні відносини можуть бути відсутніми, середня ціна для завдань з виконання погоджених процедур знаходить на одному рівні із середньою ціною на виконання завдань з підготовки фінансової інформації.

Тобто закон вартості у сфері виконання завдань з надання впевненості не діє у повному обсязі, що у свою чергу визначає специфіку процесів формування та оцінювання якості продукту аудиторської діяльності.

На рис. наведено схему впливу ціни на аудиторські послуги на формування та оцінку їх якості в системі тристоронніх відносин.

Ціноутворення є складовою загального процесу виконання будь-якого завдання суб'єктом аудиторської діяльності. Саме на цьому етапі повинні бути реалізовані вимоги, що встановлені Законом України «Про аудиторську діяльність», яким передбачається заборона на проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора [5,

ст. 20]. Ця норма виступає компенсаторним важелем, що спонукає суб'єкта аудиторської діяльності брати на себе відповідальність за рішення про можливість укладання договору із замовником, коли результати наданих послуг не будуть відповідати очікуванням зовнішнього користувача щодо рівня споживчої вартості наданих послуг.

Таким чином, треба говорити про те, що ціна на аудиторську послугу виступає показником, що може характеризувати якість процесу виконання завдання, а отже, і якість продукту загалом. Для користувача фінансової інформації та сформованого аудиторського судження щодо її достовірності ціна є показником, що може підвищувати, або знижувати ступінь довіри до аудиторського судження і, як наслідок, до фінансової інформації взагалі.

На цьому фоні досить важливим постає розуміння питання демпінгу не тільки на ринку аудиторських послуг в Україні, але й на ринках інших країн пострадянського простору. Демпінг (від англ. Dumping – скидання) – продаж товарів за штучно заниженими цінами. Демпінгові ціни істотно нижче ринкових цін, а іноді навіть нижче, ніж собівартість товару або послуги. Демпінг проводиться з різною метою: проникнення або зміцнення на новому ринку, витіснення конкурентів [6]. Разом з тим практика показує, що наявний на ринку аудита демпінг не компенсується розширенням ринкового сегмента, або ростом позитивного сальдо грошового потоку аудиторських фірм.

Контрактна вартість аудиторських послуг визначається як добуток трудомісткості та тарифу – вартості однієї людино-години. Якщо тариф є результатом розрахунку планових витрат та рівня рентабельності й залежить від операційних характеристик суб'єкта аудиторської діяльності, то друга складова – трудомісткість – є функцією якості процесу, який повинен відповідати вимогам професійних стандартів.

За визначенням білоруських дослідників А.А. Гавриленко та Д.А. Гавриленко, демпінг на ринку аудиторських послуг існує у двох формах. Перший вид демпінгу – ціновий: тариф нижче собівартості або занижена рентабельність послуги. Другий вид демпінгу – скритий демпінг: передбачає невідповідність контрактної трудомісткості, тій, що необхідна для реалізації плану аудиту та видачі аудиторського висновку [7, с. 220].

На рис. перша ситуація відповідає ціні Б, а друга – ціні В. Проте, якщо порівняти процеси ціноутворення та подальшого виконання завдання, то необхідно визнати той факт, що продукт за ціною В втрачає якість як таку, а значить не можна порівнювати між собою продукти за ціною В з продуктами за цінами Б та А, тим більше, що надання послуги за ціною В протизаконно само по собі. Таким чином, поняття демпінгу в аудиті повинно обмежуватись лише зниженням ціни до рівня компенсації очікуваних прямих витрат на виконання послуги за встановленими тарифами.

Сам по собі факт низького рівня ціни на аудиторську послугу не може виступати остаточною об'єктивною оцінкою її низької якості, оскільки невідповідний (низький) рівень може бути наслідком заниженого тарифу. В такій ситуації об'єктивним параметром, що характеризує якість процесу виконання аудиторської послуги, є трудомісткість. Саме така позиція є ключовою в наявних практичних методиках з планування вартості послуг на аудит [8; 9].

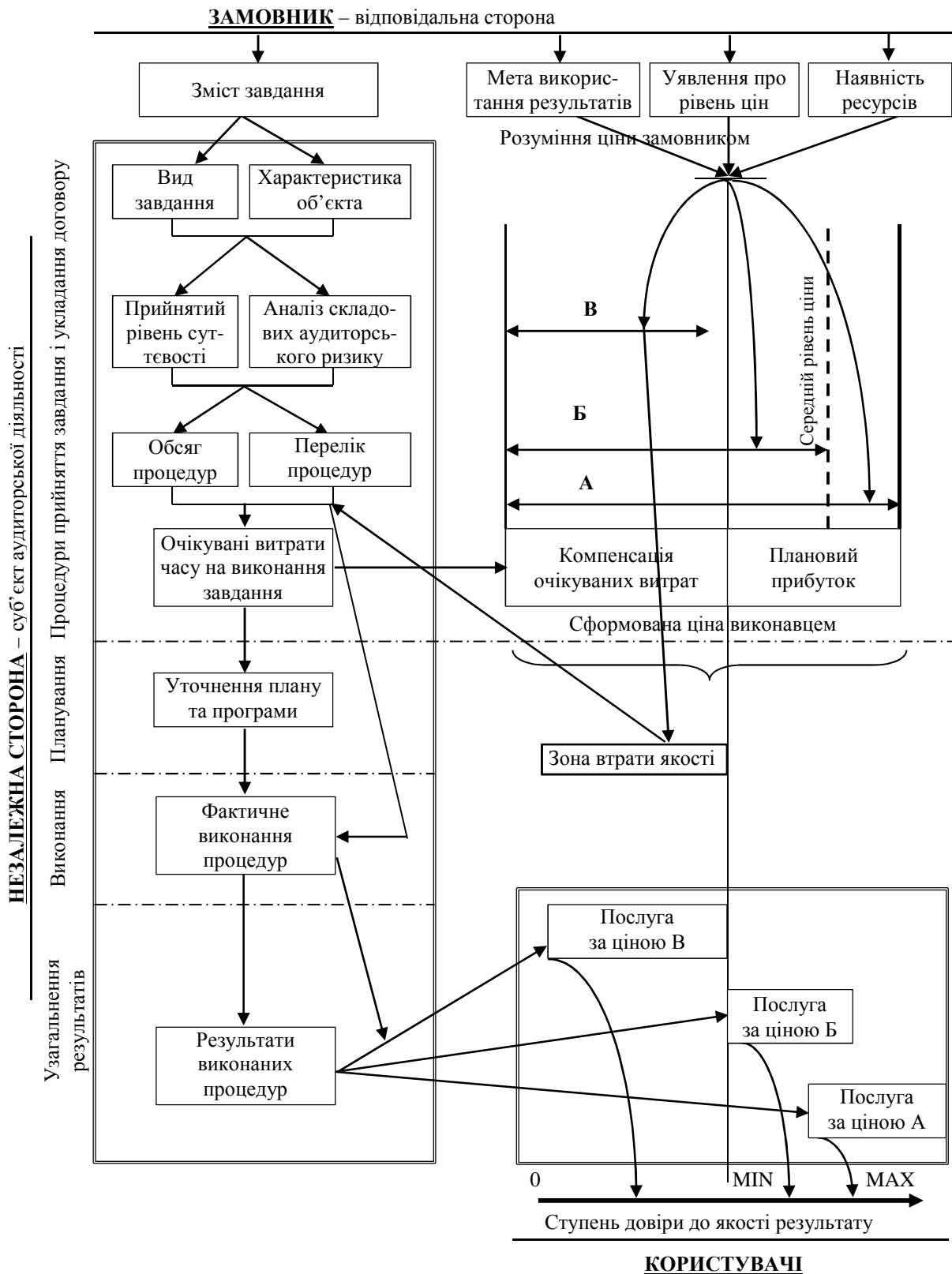


Рис. Схема впливу ціни на аудиторські послуги на формування та оцінку їх якості в системі тристоронніх відносин

**Висновки і пропозиції.** Отже, можна зробити такий висновок: ціна на аудиторську послугу є лише індикатором, який дозволяє користувачеві оцінювати не саму якість послуги, а лише рівень довіри до неї, об'єктивним параметром якості процесу надання

послуги є її трудомісткість. Таким чином, з метою оцінки якості продукту аудиторської діяльності доречно використовувати такі показники, як: трудомісткість окремого завдання, загальна трудомісткість виконаних однорідних завдань, середня трудомісткість завдання по групі, середня трудомісткість послуги загалом. Реальна якість послуги в цілому та аудиторської зокрема формується внаслідок того, що для неї характерна невіддільність та непостійність. Якщо перша характеристика трансформує реальне сприйняття якості послуги з якістю процесу її виконання, то друга (непостійність) свідчить про те, що якість послуги може змінюватись залежно від того, хто, коли, де та як її надає. У цьому сенсі реальна якість аудиторської послуги завжди буде визначатись споживачем як порівняння очікуваної якості послуги із фактичним сприйняттям результатів її виконання.

### Список використаних джерел

1. *Іванілов О. С.* Економіка підприємства : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / О. С. Іванілов. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 728 с.
2. *Бычкова С. М.* Контроль качества аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова. – М. : Эксмо, 2008. – 208 с.
3. *Режим доступу* : <http://www.apu.com.ua>.
4. *Маркс К.* Сочинения : у 50 т. Т. 23 / К. Маркс, Ф. Энгельс. – 2-е изд. – М. : Гос. изд-во полит. литературы, 1960. – 907 с.
5. *Про аудиторську діяльність* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
6. *Режим доступу* : <http://uk.wikipedia.org/wiki>.
7. *Гавриленко А. А.* Выбор пути: демпинг или антидемпинг? / А. А. Гавриленко, Д. А. Гавриленко // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – С. 220–225.
8. *Методика определения стоимости аудиторских услуг* [Електронний ресурс] : утв. решением Совета Некоммерческого партнерства «Институт Профессиональных Аудиторов». – Режим доступа : <http://e-ipar.ru>.
9. *Методичні рекомендації з планування обов'язкового аудиту фінансової звітності.* Проект [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.