

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра Міжнародних економічних відносин

Допущено до захисту  
В.о. завідувача кафедри

\_\_\_\_\_  
(підпис)

“ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**на здобуття освітнього ступеня магістра**  
зі спеціальності 292 Міжнародні економічні відносини  
за освітньо-професійною програмою  
Міжнародні економічні відносини

на тему: «Діяльність ТНК галузі аудиторських послуг в умовах  
невизначеності світового ринку»

**Виконавець:**

студент 64гр. МЕО  
Петренко Богдан Васильович

\_\_\_\_\_  
/підпис/

**Науковий керівник:**

к.е.н., доцент  
Міндова Олена Ігорівна

\_\_\_\_\_  
/підпис/

**Одеса 2023**

## АНОТАЦІЯ

**Петренко Б. В., «Діяльність ТНК галузі аудиторських послуг в умовах невизначеності світового ринку».**

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра зі спеціальності 292 «Міжнародні економічні відносини» за освітньою програмою «Міжнародні економічні відносини». – Одеський національний економічний університет. – Одеса, 2023 р.

Кваліфікаційна робота магістра складається з трьох розділів. Об'єктом дослідження є аудиторські компанії в умовах ринкової невизначеності.

У роботі розглядаються узагальнено історичні аспекти становлення аудиторської діяльності, роль та функції аудиторських компаній в світовій економіці, аналізується їх економічний стан та результати діяльності. На основі аналізу визначаються основні шляхи вдосконалення та розглядаються проблемні питання в процесі їх імплементації.

На прикладі проаналізовано фінансовий стан та фінансові результати діяльності ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА», досліджено основні тенденції, які були наслідками останніх соціально-економічних потрясінь, проаналізовано.

Обґрунтовано шляхи вдосконалення кадрового потенціалу аудиторських фірм, та порівняно зі стратегією обраної компанії в даній сфері. Обґрунтована пропозиція вдосконалення аудиторської діяльності через впровадження сучасних цифрових технологій.

**Ключові слова:** аудиторські компанії, ринкова невизначеність, аудиторська діяльність, фінансовий стан, фінансові результати, кадровий потенціал, цифрові технології.

## ANNOTATION

**Petrenko B. V. "Performance of transnational companies in the audit services industry in the context of global market uncertainty"**

Qualification work for a master's degree in specialty 292 "International Economic Relations" under the educational program "International Economic Relations." - Odesa National Economic University - Odesa, 2023.

The master's qualification work consists of three sections. The object of research is audit firms in the face of market uncertainty.

The work considers the historical aspects of the formation of audit activities, the role and functions of audit firms in the world economy, analyses their economic state and performance. Based on the analysis, the main ways of improvement are identified and problematic issues in the process of their implementation are considered.

The financial position and financial results of Baker Tilly Ukraine LLC are analyzed on the example; the main trends that were the consequences of the recent socio-economic shocks are studied and analyzed.

The ways to improve the human resources potential of audit firms are substantiated and compared with the strategy of the selected company in this area. The article substantiates the proposal to improve audit activities through the introduction of modern digital technologies.

**Keywords:** audit firms, market uncertainty, audit activities, financial position, financial results, human resources, digital technologies.

## ЗМІСТ

|                                                                                |           |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ВСТУП.....</b>                                                              | <b>4</b>  |
| <b>РОЗДІЛ 1      ТЕОРЕТИЧНІ      ОСНОВИ      АНАЛІЗУ      ДІЯЛЬНОСТІ</b>       |           |
| <b>АУДИТОРСЬКИХ КОМПАНІЙ.....</b>                                              | <b>6</b>  |
| 1.1.    Основні поняття та терміни у сфері аудиторських послуг .....           | 6         |
| 1.2.    Роль та функції транснаціональних корпорацій у галузі аудиту .....     | 13        |
| 1.3.    Сучасні дослідження аналізу діяльності аудиторських компаній.....      | 22        |
| <b>РОЗДІЛ 2      АНАЛІЗ      РЕЗУЛЬТАТІВ      ДІЯЛЬНОСТІ      АУДИТОРСЬКИХ</b> |           |
| <b>КОМПАНІЙ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА».....</b>                    | <b>28</b> |
| 2.1.    Аналіз фінансового стану ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА» .....              | 28        |
| 2.2.    Аналіз фінансових результатів ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» .....         | 41        |
| <b>РОЗДІЛ 3      РЕКОМЕНДАЦІЇ      ЩОДО      ОПТИМІЗАЦІЇ      ДІЯЛЬНОСТІ</b>   |           |
| <b>АУДИТОРСЬКИХ КОМПАНІЙ.....</b>                                              | <b>52</b> |
| 3.1.    Шляхи вдосконалення кадрового потенціалу аудиторських компаній         |           |
| на прикладі ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА» .....                                   | 52        |
| 3.2.    Вдосконалення діяльності аудиторських компаній через                   |           |
| впровадження автоматизації аудиторських процесів .....                         | 61        |
| <b>ВИСНОВКИ .....</b>                                                          | <b>67</b> |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>                                        | <b>73</b> |

## ВСТУП

**Актуальність теми роботи.** Аудит є важливою складовою системи забезпечення прозорості та достовірності фінансової інформації. В умовах невизначеності світового ринку виникає необхідність забезпечення ефективного функціонування аудиторських компаній у складних умовах глобальної економічної нестабільності. Однією з важливих проблем у цьому контексті є необхідність ефективної оцінки їх діяльності, з метою подальшої оцінки ризиків, ефективного впровадження новітніх технологій для підвищення рівня професійної компетентності в умовах глобальної конкуренції.

Дослідження цієї проблеми проводилися багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими.

**Мета дослідження.** Мета дослідження полягає в тому, щоб визначити перспективні напрямки розвитку нових методів аналізу аудиторських компаній з метою визначення нових шляхів вдосконалення аудиторської діяльності в умовах невизначеності на світовому ринку.

### **Завдання дослідження**

- Визначити основні історичні перспективи становлення діяльності аудиторських компаній
- Визначити роль та функції транснаціональних корпорацій в галузі аудиту
- Проаналізувати сучасний дослідження розвитку нових методів аналізу аудиторських компаній;
- Проаналізувати фінансовий стан діяльності аудиторських фірм на прикладі обраної компанії
- Визначити наслідки ринкової невизначеності на прикладі аудиторської компанії в умовах останніх соціально-економічних потрясінь
- Визначити основні напрямки розвитку нових методів вдосконалення діяльності аудиторських компаній;
- Визначити основні переваги та недоліки впровадження нових методів вдосконалення діяльності

- Оцінити ефект від імплементації даних методів вдосконалення на прикладі обраної аудиторської компанії

**Об'єкт дослідження.** Аудиторські компанії в умовах ринкової невизначеності.

**Предмет дослідження** – сукупність теоретичних та практичних аспектів, пов'язаних з можливістю удосконалення роботи аудиторських компанії на прикладі «Baker Tilly».

**Методи дослідження.** Дослідження виконані на основі літературних джерел, які пов'язані з діяльністю аудиторських компаній та оцінкою якості наданих послуг. Основними методами дослідження є логічні та емпіричні методи, структурний та факторний аналіз, ретроспективний аналіз, абстрактно-логічний метод, (теоретичні узагальнення та формулювання висновків), метод порівняння, економіко-статистичний, графічний тощо.

**Інформаційна база дослідження.** Теоретичну базу досліджень становлять законодавчі та нормативні документи, інтернет-сайти, навчальні посібники, звіти про прозорість, фінансова звітність компаній, монографії, статті та інші видання багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, як J. Z. Chen, A. Elmes, O. Hope, A. S. Yoon, N. Farcane, O. C. Bunget, R. Blidisel, A. C. Dumitrescu, D. Deliu, O. Bogdan, C. T. Alberti, J. C. Bedard, O. Bik, A. Vanstraelen, M. M. Elewa, R. El-Haddad.

#### **Публікації та апробація результатів дослідження**

За результатами виконання кваліфікаційної роботи опубліковано тези: Петренко Б.В. «Діяльність ТНК у галузі аудиторських послуг в умовах невизначеності світового ринку // Збірка праць кафедри Міжнародних економічних відносин Одеського Національного Університету «Сучасні проблеми міжнародних економічних відносин» м. Одеса, Україна.

**Структура та обсяг роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (71 найменування). Загальний обсяг роботи становить 80 сторінок. Основний зміст викладено на 67 сторінках. Робота містить 7 таблиць, 11 рисунків.

## **РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ КОМПАНІЙ**

### **1.1. Історичні аспекти становлення діяльності компаній в сфері аудиторських послуг**

Аудит у формі стародавньої перевіркової діяльності знайдений у стародавніх цивілізаціях, таких як Китай [1], Єгипет і Греція [2]. Зокрема, стародавні заходи з перевірки, виявлені в Греції приблизно 350 р. до н. е., виглядають найбільш подібними до сучасного аудиту. В той час аудиторам доводилося слухати звіти, які читав бухгалтер, для перевірки їхньої достовірності. Отже, аудит є процедурою, що використовується для отримання доказів щодо сум та розкриття інформації у фінансовій звітності з метою оцінки відповідності облікових оцінок, зроблених керівництвом [3]. Згідно з Флінтом [4], функція аудиту еволюціонувала як відповідь на усвідомлену потребу окремих осіб або груп у суспільстві, які шукають інформацію про поведінку чи результати діяльності інших осіб, у яких вони мають визнаний і законний інтерес. Проте існує аудит тому, що зацікавлені особи чи групи не можуть з різних причин отримати необхідну інформацію чи запевнення. Якість аудиторського звіту є ключовою складовою підвищення довіри до фінансової звітності для користувачів бухгалтерської інформації.

Аудит - це інструмент, за допомогою якого аудитор висловлює свою думку щодо перевіреної ним фінансової звітності в конкретній компанії. Очікується, що аудитори, діючи у цьому контексті, не лише підвищать довіру до фінансової звітності, але також нададуть додаткові послуги [5]. Іншими словами, аудит - це систематичне та наукове дослідження бухгалтерських книг і записів бізнесу з метою переконання аудитора в тому, що звіт про прибутки та збитки, а також баланс, складені належним чином для відображення правдивого та справедливого стану фінансів підприємства та його результатів за фінансовий період.

Важливість аудиту можна проілюструвати через концепції незалежності аудитора, аудиторської звітності та теорії аудиту. Дослідження свідчить про те, що ці концептуальні атрибути аудиту впливають на тенденції та прогрес у практиці аудиту. Попит на зовнішній аудит прямо пов'язаний із тим, що фінансові звіти складають директори (агенти), які ґрунтуються головним чином на розсуді витрат [6].

Поширення практик аудиту на початку 18 століття супроводжувало індустріальну революцію та зростання акціонерних компаній, де власність та управління стали роздільними. Власникам-акціонерам потрібен був об'єктивний звіт про діяльність компанії, керівництво якої було виконавчим органом. З тих пір аудиторські процедури стали необхіднішими, але зазначений період тривав не так довго.

Суттєво важливо, щоб аудитори не лише розуміли, що включає майбутній аудит, але й розвивали уявлення про логічний прогрес до такого стану. Індустріальна революція та зростання підприємств привели до впровадження ряду практик та процедур аудиту. Початок аудиторської діяльності був пов'язаний із виявленням шахрайства та фінансової неправомірності, а інвестори все більше залежали від фінансових звітів, оскільки корпорації вступали до фондового ринку.

У минулому вже робилися спроби зменшити розрив між сприйняттям обов'язків аудитора та громадськістю. Ініціативи включали пояснення обмежень сучасного процесу аудиту для користувачів фінансової інформації. Сучасні аудиторські звіти, як частина освітнього процесу для користувачів перевірених облікових записів, зазвичай визначають обов'язки директорів компанії та аудитора щодо фінансових звітів. Зокрема, саморегулювання в сфері аудиту посилилося завдяки введенню обов'язкової безперервної професійної освіти для членів професійних бухгалтерських організацій, забезпечивши оновлення та систематизацію їхніх навичок.

Іншими словами, Закон про цінні папери та біржі 1934 року був ініціатором створення Комісії з цінних паперів та бірж (SEC), яка отримала повноваження

визначати стандарти бухгалтерського обліку для компаній та здійснювати функції аудиторського нагляду. Крім того, SEC була зобов'язана регулярно подавати звіти про свою діяльність [7].

Стандарти аудиту сформулювалися в реакцію на значні негативні події у бізнесі. Наприклад, певні завдання аудиту, такі як фізична інвентаризація запасів і підтвердження дебіторської заборгованості, стали обов'язковими лише після виявлення шахрайства в компанії McKesson & Robbins у 1939 році. Це призвело до зміни підходу аудиторів, які стали не тільки виконувати процедури, але й нести відповідальність за перевірку самого об'єкта господарювання, з наміром вивчаючи його економічну діяльність.

Договірні відносини між аудитором і об'єктом аудиту базуються на аудиторському зобов'язанні, яке включає в себе оцінку ризиків і розроблення плану аудиту, що визначає обсяг і цілі перевірки. Завдання аудиту має за мету забезпечити аудиторам можливість збирати та аналізувати аудиторські докази, оцінювати внутрішній контроль і достовірність інформації, що подається керівництвом. Аудиторське зобов'язання дає аудиторіві законні повноваження скласти офіційний звіт, у якому висловлюється його професійна думка [7].

Теорія аудиту служить платформою для практики аудиту, спираючись на сучасні філософські концепції, що регулюють правила професійної діяльності, які можуть бути застосовані в аудиторській роботі [8]. Згідно з поглядами Маутца і Шарафа [9], теорія аудиту представляє собою комплекс практик, процедур, методів і технік, які аудитори використовують у своїй роботі. Таким чином, теорія аудиту відкриває нові аспекти сутності, доказів, професійного судження та скептицизму в аудиторській діяльності. Поняття суттєвості переповнює всі аспекти бухгалтерського обліку та аудиту, вказуючи на необхідність повідомлення тільки суттєвої інформації в фінансових звітах. Судження щодо суттєвості визначаються переважно кількісно. Визначення суттєвості об'єкта залежить не лише від його розміру, але й від його природи чи їх поєднання, як кількісних, так і якісних характеристик [10].

Термін "теорія" вказує на структуру логічно пов'язаних тверджень, що використовується для організації, пояснення та передбачення спостережень або [11]. Зокрема, пояснення та передбачення в бухгалтерській практиці базуються на позитивній теорії бухгалтерського обліку, тоді як аудиторська діяльність може бути як позитивною, так і науковою [12]. Філософія аудиту опирається на теоретизуванні щодо практики в термінах нормативного та концептуального теоретизування, відмінного від наукового теоретизування бухгалтерського обліку. Згідно з Маутцем і Шарафом [9], вирішення проблем аудиторської практики можливе за допомогою нормативної теорії, яка становить фундамент для професійних рішень і дій. Загалом, в аудиті відсутня концептуальна основа, проте існує концептуальна основа, яка визначає теорію бухгалтерського обліку [13].

Аудиторські дослідження базуються на якісних дослідженнях, які використовують архівні дані, результати опитувань та інтерв'ю для глибокого розуміння реальних взаємодій, цінностей і процесів організаційного оточення в реальному житті [14]. Головною цінністю якісного дослідження, за словами Гепхарта [15], є можливість дослідження та розуміння реальних людських взаємодій, цінностей і процесів організації на поглибленому рівні. Зазначено, що дослідження аудиту та якісні дослідження дозволяють вченим глибше вникати у явище з точки зору їхніх об'єктів вивчення та вивчати реальні життєві процеси [16]. стверджує, що дослідження аудиту та якісні дослідження дозволяють досліднику поглиблено зрозуміти явище з точки зору тих, кого вивчають, і вивчити процеси реального життя.

Аудиторське дослідження базується на застосуванні якісних методів, які спрямовані на створення нових концепцій та інтерпретацій явищ. Це особливо ефективний підхід для розгляду складності експертних практик, таких як участь у проведенні аудиту, вивчення аудиторських доказів, подолання податкових труднощів, формування аудиторської думки, оцінки кваліфікації аудитора і т. д. [17]. Підхід до аудиторського дослідження може мати як позитивістську, так і конструктивістську спрямованість [15].

Отже, позитивістські якісні дослідження аудиту використовують деталізовані анкети для збору даних та використання показників достовірності для контролю аналізу даних. На висновок впливає загальне враження від позитивістського підходу до аудиторських досліджень: висновки не є виключно контекстно-залежними, навіть при важливості контекстуальних змінних. Повторно слід відзначити, що аудиторські дослідження проводяться вченими, які використовують первинні дані під час вивчення явища. Деякі аспекти аудиту можуть бути піддані критиці за нестачу методологічної гнучкості через обмеження опитувань під час інтерв'ю, що формалізовано в інструментах, і може мати перебільшену шкідливість для інших якісних методологічних принципів, які можуть бути більш пристосованими до значних тенденцій та закономірностей, що можуть виникнути в процесі збору даних [18].

Взаємодія між теорією аудиту та дослідженнями аудиту визначається відмінністю їхніх теоретичних підходів та методів. Основа теорії аудиту полягає у теоретизуванні практики за нормативними принципами, відрізняючись від наукового чи позитивного бухгалтерського теоретизування, тоді як якісні аудиторські дослідження постійно взаємодіють між конкретними даними та теоретичними концепціями. Більше того, теорія аудиту ґрунтується на нормативних засадах, що визначають професійне судження та дії, тоді як аудиторські дослідження ґрунтуються на позитивістському підході через використання первинних джерел для збору даних, включаючи тестування, надійність та процес перевірки.

Дослідження аудиту та теорія аудиту можуть мати взаємодію в галузі теоретичної орієнтації, що виникає під час збору та аналізу даних. Якісні дослідження аудиту також можуть сприяти розвитку галузі, надаючи унікальний, соціально значущий і теоретично значущий внесок у науковий дискурс та організаційне життя [15]. Інший аспект пов'язаності між теорією аудиту та якісними аудиторськими дослідженнями виявляється в ролі теорії та теоретизування під час проведення дослідження в галузі обліку та аудиту. Таким чином, дослідник-конструктивіст використовує теорію як основу для даних, які

допомагають розкрити нові аспекти досліджуваного явища, які раніше залишалися непроаналізованими [18].

Зв'язок між теорією аудиту та аудиторськими дослідженнями може також прослідковуватися до агентської теорії, що є теорією відповідальності, що допомагає пояснити розвиток аудиту. Згідно з агентською теорією, інформаційна асиметрія може негативно впливати на здатність принципалів контролювати та ефективно обслуговувати їхні інтереси агентами [19].

За чотириста років історії аудиту, цілі та методи цієї професії отримали значні зміни для відповіді на змінювані потреби та очікування суспільства [20]. Зокрема, економічне, політичне та соціологічне середовище у певний період часу виявило значний вплив на ці зміни. Звіт підкреслює, що опублікована фінансова звітність має відповідати потребам користувачів та цілям фінансового звітів, дотримуючись таких критеріїв як об'єктивність, порівняння, повна відкритість інформації, відсутність упередженості, уніфікованість, суттєвість, а також співвідношення між витратами та вигодами, ефективність, гнучкість, послідовність і консерватизм. Таким чином, деякі з факторів, що визначили прогрес у дослідженнях аудиту, впливають із незалежності аудиторів, аудиторських висновків та аудиторських звітів.

Початкова ідея про незалежність аудитора народилася, головним чином, у Великій Британії в XIX столітті, коли аудитори виконували обов'язки бухгалтерів [21]. Незважаючи на наявність численних ситуацій, які можуть порушити незалежність аудитора (таких як важливість клієнта, надання консультаційних послуг, тривалість відносин аудитора з клієнтом), останнім часом увага була приділена наданню послуг, що виходять за рамки аудиту фінансової звітності клієнтам (неаудиторські послуги), і, як наслідок, потенціалу економічної залежності від конкретних клієнтів.

Команда з багаторічним досвідом у сфері аудиту [22] розглядають незалежність як психологічний настрій та зовнішній вигляд, які формують уявлення про аудитора як особу, на яку інші не впливають у питаннях судження та прийняття рішень. Це може бути підтримано шляхом уникнення фінансових

зв'язків, які можуть створювати враження, що благополуччя аудитора залежить від результатів аудиту та управлінських взаємин, що зобов'язує аудитора виглядати так, ніби він. Грей і Менсон [23] додають, що незалежність - це позиція, необхідна для того, щоб інші мали неупереджений погляд під час проведення аудиторських тестів, аналізу результатів та складання аудиторського звіту.

Аудит, як незалежна перевірка та висловлення думки стосовно фінансової звітності господарського підприємства, здійснюється призначеним аудитором відповідно до його призначення, законодавства та вимог ефективності. Аудиторський звіт є кінцевим результатом кожного аудиторського завдання, де аудитор висловлює свою думку членам компанії-клієнта, оцінюючи достовірність та справедливість фінансової звітності підприємства. Надійність фінансової звітності ґрунтується на проведенні аудиту, що відображається в довірі користувачів до перевірених фінансових звітів [24]. Левітт підкреслює, що аудиторська звітність є атрибутом якості аудиту, що відіграє ключову роль у забезпеченні систематичного довір'я до цілісності фінансової звітності [25]. Незалежність аудитора має значний вплив на якість аудиторських послуг, наданих аудитором, і на висунуту фінансову звітність. Він стверджує, що якість аудиту визначається не лише компетентністю та незалежністю аудитора, але і уявленням ринку про цінність якості звітності, наданої аудитором, що є результатом свідомої компетентності та уявної незалежності аудитора. Аудиторський звіт – це інструмент, за допомогою якого аудитор висловлює свою думку про перевірену ним фінансову звітність компанії. Умови знайомства аудитора з компанією невеликого розміру можуть створювати загрозу для заміни аудитора, а також надання бухгалтерських послуг аудитором та інших факторів. Аудитор може бажати надати безумовний аудиторський звіт, навіть якщо обставини свідчать про зворотне. Незалежність є ключовою складовою підзвітності в очах аудитора, особливо в аудиті великих компаній.

Аудиторський висновок вважається вельми вагомим галуззю обліку. Багато бухгалтерських організацій та професійних установ у всьому світі

намагалися конкретизувати цілі фінансової та аудиторської звітності, які є критичними для розвитку теорії та практики фінансового обліку. Незважаючи на те, що фінансові звіти в основному призначені для акціонерів, їх можуть використовувати та використовують широкий спектр інших зовнішніх користувачів. Процес комунікації фінансової звітності передбачає викладення різних аспектів корпоративної інформації, які можуть бути обов'язковими чи добровільними. Фінансовий звіт (також відомий як фінансова звітність) представляє собою офіційний запис фінансової діяльності підприємства, фізичної особи чи іншої організації. Для підприємства вся релевантна фінансова інформація, структурована та представлена у зрозумілій формі, називається фінансовою звітністю [26]. Основна мета фінансової звітності полягає в забезпеченні інформації про фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому становищі підприємства, що є корисною для різноманітних користувачів у прийнятті економічних рішень.

## **1.2. Роль та функції транснаціональних корпорацій у галузі аудиту**

За останні десятиліття велика кількість корпоративних скандалів виокремила ключову роль аудиторських компаній у забезпеченні високої якості та вірогідності фінансової звітності. Аудиторські фірми відіграють важливу роль у підтримці ефективного ринкового середовища, гарантуючи достовірність, прозорість та корисність фінансових заяв, що сприяє підвищенню довіри ринку.

Цей факт породжує ряд питань, які стануть актуальними у поточних і майбутніх дискусіях серед академіків, практиків, регуляторів і встановлювачів стандартів по всьому світу. Зокрема, починаючи з IOSCO [27], з'явилися деякі пропозиції щодо значущості корпоративного управління для якості, результативності та стійкості аудиторських фірм.

У цьому контексті Європейський союз у восьмій Директиві (84/253/CEE) підкреслює важливість корпоративного управління для ринкового сприйняття якості аудиторської фірми. Зокрема, стаття 48-ї Директиви, яка стосується

звітності прозорості, особливо вимагає, щоб аудиторська фірма надавала інформацію про свою структуру управління.

Одним з перших кроків до поліпшення корпоративного управління аудиторськими фірмами стали Фінансова рада звітності (FRC) та Інститут сертифікованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW). Вони розробили Кодекс управління аудиторською фірмою з метою підтримки довіри та вибору на ринку аудиту публічних компаній. Цей Кодекс сприяє фірмам у їхньому бажанні виконувати виняткову роботу, яка надає впевненість акціонерам. Важливо зазначити, що Кодекс також надає можливість вибору та сприяє усуненню або зменшенню ризику втрати довіри до аудиторських фірм, що може мати негативний вплив на функціонування ринків та можливості вибору для користувачів аудиторських послуг. Більш того, шана, яку аудиторські фірми заслужили на основі своєї ліцензії на аудит, може значно покращитися, якщо їх сприймають як приклади ефективного корпоративного управління.

Останні десятиліття спостерігається значна кількість корпоративних скандалів, які привернули увагу до ролі аудиторських компаній у забезпеченні високої якості та надійності фінансової звітності. Аудиторські фірми виконують ключову функцію в підтримці ефективного ринкового середовища, забезпечуючи достовірність, прозорість та корисність фінансових заяв, що сприяє підвищенню довіри на ринку.

Тим не менше, розробка корпоративного управління в аудиторських фірмах залишається актуальною темою досліджень. Багато вчених вивчають вплив моніторингової функції корпоративного управління на фінансову діяльність компаній [28]; [29]; [30]; [31]; [32]. Однак, лише обмежена кількість досліджень присвячена корпоративному управлінню в аудиторських фірмах.

З'ясування зв'язку між якісним корпоративним управлінням аудиторських фірм і їхньою часткою ринку може сприяти зменшенню концентрації ринку [33]; [34] великих чотирьох аудиторських компаній. Фактично, в 2010 році Європейський союз вказав, що вибір аудитора з числа великих чотирьох може базуватися на сприйнятті, а не на об'єктивних заслугах. Акцентування уваги на

впливі корпоративного управління на ринкову репутацію та концентрацію намагається підкреслити, що поліпшення корпоративної практики управління в аудиторських фірмах, які не входять до великої четвірки, може вплинути на сприйняття цих фірм та покращити їхню частку на ринку.

З урахуванням цих мотивів, наше дослідження спрямоване на встановлення зв'язку між корпоративним управлінням аудиторських фірм і їхньою часткою ринку в Великобританії. Ми маємо на меті підтримати зусилля установників стандартів щодо поліпшення корпоративного управління в аудиторських фірмах і збагатити академічну літературу з цієї теми.

Це дослідження має як теоретичний, так і практичний внесок у галузь концентрації аудиторського ринку з фокусом на Великобританії. Регулятори, наглядові органи, корпорації, академіки, майбутні дослідники та студенти зможуть скористатися цим дослідженням як джерелом посилання.

Протягом останніх десятиліть в аудиторському ринку відбулася значуща зміна з появою та переважанням чотирьох великих аудиторських фірм, відомих як «Велика четвірка». Ці аудиторські гіганти, які включають Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young та KPMG, стали основними гравцями на ринку, займаючи значну частку аудиторських послуг у багатьох країнах світу. Висока концентрація на аудиторському ринку викликала численні обурення стосовно відповідності аудиторської роботи високому рівню якості, необхідному для забезпечення стабільності капіталовкладень.

Задля відповіді на ці обурення, аудитори, установники стандартів та регулятори вжили значних зусиль для підвищення довіри до аудиторських фірм. Особливо в контексті фінансової кризи, що виникла на світових капіталовкладеннях протягом цих років, стала настільки важливою роль аудиторського ринку у стабільності капіталовкладень, що в 2010 році Європейський союз розпочав дослідження під назвою "GREEN PAPER" Аудитна політика: уроки кризи". Це дослідження підкреслило вплив аудиторських фірм на останній розпад компаній, що мають лістинг, і запропонувало введення наглядової ради, яка гарантує високу якість аудиторських фірм та поліпшення

прозорості управління та практик аудиту для підвищення довіри акціонерів до аудиторських фірм, незважаючи на високий рівень ринкової концентрації.

Задовольняючи дебати про роль, яку корпоративне управління може відігравати в забезпеченні якості аудиту та, зрозуміло, довіри фінансових ринків, в січні 2010 року Фінансова рада (FRC) та Інститут сертифікованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) опублікували Кодекс управління аудиторською фірмою [35]. Цей Кодекс, оновлений у 2016 році, має на меті надання формального критерію доброї практики управління, на основі якого фірми, що аудиують лістинговані компанії, можуть доповідати на користь акціонерів таких компаній. Такі заходи спрямовані на поліпшення якості аудиторських послуг, підвищення прозорості та відповідальності аудиторських фірм та забезпечення довіри до їхньої роботи.

Кодекс має за мету сприяти покращенню управління аудиторськими фірмами, високої якості аудиторської роботи та прозорості щодо розкриття практик та результатів діяльності аудиторських фірм для підвищення репутації та довіри акціонерів. Визнання їх як прикладів кращих практик управління може поліпшити конкуренцію, оскільки це може бути важливим фактором при прийнятті рішень для лістингованих компаній, які повинні обирати серед різних аудиторських фірм. Засвідчена добра практика корпоративного управління може покращити репутацію аудиторських фірм і зменшити високий рівень ринкової концентрації, надаючи більше можливостей не лідерам в аудиті залучати нових клієнтів на ринок капіталу.

Так само, як Кодекс корпоративного управління для лістингованих компаній, цей Кодекс ґрунтується на принципах, і дотримання цих положень здійснюється за принципом "дотримуйся або пояснюй". Основні положення з управління та прозорості включають шість елементів: лідерство; цінності, незалежність, відповідність регуляторним вимогам та управління ризиками, звітність. Навіть при тому, що багато з цих положень вже застосовувалися на момент введення, наприклад, вимога до незалежності ради директорів та управління ризиками, Кодекс привніс значущі зміни в управління аудиторською

діяльністю, встановивши вимоги до призначення незалежних неекзекутивних членів (ННЧ) як складових конкретного комітету, що гарантує інтереси публічних юридичних осіб. ННЧ можуть підвищити довіру аналітиків та акціонерів завдяки своїй незалежності, досвіду та експертизі.

Міцна позиція компаній в значній мірі залежить від її репутації як надійного регулятора аудиту. Репутація компанії може постраждати від неефективного регулювання та діяльності, яка не має відношення до аудиту. Регулювання аудиту на національному та міжнародному рівні було запроваджено з метою зниження численних ризиків, зазначених вище.

Важливо відзначити, що в аудиторській фірмі незалежні не виконавчі члени можуть грати ключову роль у аналізі та зменшенні репутаційних ризиків. Це стосується тих ризиків, що пов'язані з діяльністю компанії, яка не регулюється ефективно. Така незалежна участь може допомогти виявити недоліки у регулюванні та розробити стратегії для їх усунення.

Впровадження Кодексу в практиці аудиторських фірм протягом останніх років підвищило рівень управління. Це було досягнуто завдяки включенню ННЧ, створенню Комітетів громадського інтересу та запровадженню інших механізмів контролю за управлінням бізнесом [36]. Ці кроки сприяли покращенню корпоративного управління та збільшенню довіри до аудиторських фірм.

З одного боку, при впровадженні Кодексу та внаслідок аудиторських скандалів як-от банкрутство компанії Andersen, складалося враження, що корпоративний кодекс для головних аудиторських фірм був розроблений з метою надати великим компаніям можливість вибирати з більш широкого переліку потенційних аудиторів. Вважалося, що це, в свою чергу, сприятиме зниженню концентрації на цьому ринку. Проте, на сьогоднішній день не існує доказів, що підтверджують, що наявність Кодексу вплинула на рівень концентрації на ринку аудиту.

В багатьох країнах Європи аудиторський ринок для лістингованих компаній характеризується високою концентрацією. Це обумовлено домінуванням "Великої четвірки" аудиторських фірм (KPMG, PWC, Deloitte та

ERNST&YOUNG), які обслуговують найбільших гравців, що проходять лістинг на різних ринках.

З цього приводу важливо відзначити, що концентрація на аудиторському ринку стає все більшою загрозою, і це питання було розглянуто Європейською Комісією (ЄК) в 2011 році. Основна увага ЄК приділяється ризику, пов'язаному з можливою втратою довіри до якості зовнішнього аудиту, враховуючи те, що відповідність зовнішнього аудиту є одним з основних елементів будь-якого ринку.

Основне занепокоєння викликає те, що домінування невеликої кількості гравців може призвести до монопольного ціноутворення, що в кінцевому результаті може підірвати ефективність ринків капіталу та довіру інвесторів [37].

Концентрацію аудиторського ринку вивчали на міжнародному рівні зокрема на ринку Великої Британії, де деякі дослідження [38]; [39] свідчать про високий рівень концентрації, що характеризується олігопольним ринком з кількома гравцями, стабільними частками ринку та бар'єрами для входу на ринок.

Багато звітів глибоко аналізували це питання, зокрема «GREEN PAPER» з аудиторської політики: Уроки із кризи" (ЄК, 2010), "Аудитори: Ринкова концентрація та їх роль. Фірми з публічного обліку: Обов'язкове дослідження щодо консолідації та конкуренції" та "Аудит публічних компаній: Головна концентрація на ринку аудиту великих публічних компаній не вимагає негайних дій".

Ці звіти підкреслювали важливість вивчення і аналізу концентрації на ринку аудиту, враховуючи її потенційний вплив на якість аудиту, ціноутворення та загальну ефективність ринку. Вони також наголошували на необхідності регулярного моніторингу, оскільки стабільність ринку аудиту впливає на стабільність інших секторів економіки.

В науковій літературі часто зазначається, що вибір однієї з передових аудиторських компаній в більшості випадків обумовлюється їх репутацією та якістю аудиту [40]. Репутація виступає ключовим фактором, який спонукає до

вибору на користь Великої четвірки, незалежно від того, чи ґрунтується це на реальних відмінностях в якості, чи лише на уявних по відношенню до аудиторських компаній середнього рівня. Велика частка британських компаній FTSE 350 розглядає репутацію як оцінку, що стосується особи або предмету.

Відповідно до цього загального погляду, науковці зазвичай концептуалізують корпоративну репутацію як суб'єктивну оцінку загальної якості або привабливості компанії з точки зору ключових зацікавлених сторін. Визнається, що міцні корпоративні репутації пов'язані зі стабільним тривалим успіхом [41]; [42].

Дослідження передумов формування корпоративної репутації відзначає досить схожу тему. Це не дивно, оскільки корпорації традиційно оцінюються частково як особи. Декілька досліджень показали, що оцінювачі надають високу репутацію організаціям, які демонструють свою здатність до досягнення цінних результатів (наприклад, продуктів високої якості чи високої фінансової ефективності) [43].

Так само сприйняття ефективності чи компетентності особи часто розглядається як основа її репутації, як організаційними теоретиками [44] так і економістами [45]. Це надає певні вказівки щодо того, як корпоративні управлінські структури впливають на оцінку репутації компанії та її керівників. По-перше, оцінювачі репутації, ймовірно, враховують видимий вплив корпоративних управлінських структур на організаційну ефективність.

Вплив корпоративного управління на ліквідність ринку полягає в тому, що низька якість управління збільшує інформаційну асиметрію між внутрішніми та зовнішніми учасниками (тобто власниками та/або постачальниками ліквідності). Слабке управління може призвести до недостатньої фінансової та операційної прозорості.

Усі ці фактори підкреслюють значимість репутації в аудиторській сфері. Вона слугує не лише як оцінка якості та компетентності компанії, але й як важливий критерій вибору для клієнтів. Таким чином, якість корпоративного

управління та його вплив на репутацію стають важливими факторами, які підвищують або знижують ліквідність ринку та загальну ефективність компанії.

Попередні дослідження в області корпоративного управління виявили важливу роль ефективного управління в підвищенні фінансових показників компанії. На практиці, компанії, що відрізняються високим рівнем корпоративного управління, мають підвищений стимул налаштовувати свою роботу таким чином, щоб демонструвати інвесторам високий рівень своїх управлінських практик, а також показувати перспективи свого зростання та розвитку в майбутньому [46].

Сумарно, інвестори мають більшу схильність до інвестування в компанії з ефективним корпоративним управлінням, вони помічають підвищення вартості цих компаній та зниження вартості власних акцій у відповідь на покращення якості корпоративного управління [47].

Більше того, організації, які впроваджують високоякісні стандарти корпоративного управління, виявляють підвищення якості своїх лістингованих компаній, створюють науковий механізм обмежень та стимулів, який спонукає менеджерів до максимізації доходів від інвестицій та врахування інтересів інвесторів.

Ефективне корпоративне управління є ключовим інструментом в боротьбі проти спекуляцій та порушень правил ринку, що сприяє стабілізації на фінансових ринках. Воно повинно створювати стимули для досягнення ради та керівництвом об'єктивів, які відповідають інтересам компанії та різних зацікавлених сторін, а також сприяти ефективному контролю, що забезпечує ефективне використання.

Специфічні принципи та стандарти корпоративного управління відіграють важливу роль у формуванні ефективної системи управління. Їх застосування може призвести до ряду переваг, зокрема до зменшення конфлікту інтересів, до посилення контролю та до підвищення прозорості для акціонерів. Правильно збалансована система корпоративного управління є першим кроком на шляху до

оптимального використання ресурсів, підвищення якості обліку, прозорості, справедливості та захисту прав акціонерів компанії [48]; [49].

Враховуючи всі ці чинники, можна зробити висновок, що корпоративне управління відіграє важливу роль у стабілізації фінансових ринків та забезпеченні стабільності та зростання компаній. Ефективне управління є головним стимулом для інвесторів, воно відображає здатність компанії забезпечувати стабільні та прогнозовані доходи, що є важливим чинником при виборі об'єктів для інвестицій.

Хоча деякі дослідження вказують на те, що зв'язок між організаційною структурою управління та фінансовими результатами може бути невизначеним та двозначним, вплив корпоративного управління на репутацію компанії проявляється в ряді досліджень. Ці дослідження встановлюють зв'язок між сприйняттям відповідності управлінських практик та існуючими інституційними логіками [50].

Сучасні підходи до управління, розроблені з урахуванням цієї логіки, мають на меті збільшення цінності для акціонерів. Це досягається шляхом контролю за діями менеджерів, які можуть перебувати в конфлікті інтересів, - концепція, відома як агентська логіка [51]. У тій мірі, в якій практика управління відповідає цій логіці, вона сприймається позитивно в контексті "гарного" управління.

Наприклад, хоча може бути важко прямо зв'язати присутність незалежних директорів з фінансовими результатами, очевидно, що вони можуть перешкоджати спробам генерального директора незаконно контролювати раду. Тому їх роль як символу "гарного" управління визнається [52].

Існує зростаюча кількість досліджень, які вказують на те, що структури управління, такі як склад ради директорів та наявність незалежних неекзекутивних директорів, можуть суттєво впливати на те, як зовнішні зацікавлені сторони сприймають компанію та її керівництво [52]; [53].

З урахуванням цих висновків, можна зробити висновок, що корпоративне управління не тільки впливає на фінансові результати компанії, але і суттєво

впливає на її репутацію та сприйняття різними зацікавленими сторонами. Таким чином, ефективне корпоративне управління має стратегічне значення для будь-якої компанії, що прагне до успіху в сучасному бізнес-середовищі.

### **1.3. Сучасні дослідження аналізу діяльності аудиторських компаній**

Сучасні дослідження аналізу діяльності аудиторських компаній, як складової частини фінансової системи спрямовані на вивчення впливу зовнішніх факторів, ролі аудиторських компаній у забезпеченні фінансової безпеки підприємств, ефективності аудиторських послуг та перспектив розвитку аудиторської діяльності.

Одне з таких досліджень було проведено Джефом Зеюн Ченом з його командою [54]. В своїй роботі «Прибутковість аудиторської фірми: Визначальні фактори та вплив на результати аудиту», яка була написана в березні 2022 року, автори дослідили основні чинники прибутковості аудиторських фірм та їх вплив на результати аудиту. Основним інформаційним джерелом для формування аналізу були данні британських аудиторських фірм, які пов'язують аудиторську компанію та фінансову звітність клієнта. Загальна гіпотеза, яку формує Джеф Зеюн Чен, полягає в існуванні кореляції між прибутковістю аудиторської компанії та результатами аудиту. Автор з метою оцінки висновку про результат аудиту використовує загальноживані індикатори якості: рівень абсолютних значень нарахунків на власний розсуд аудиторськими компаніями, індекс ефективності аудиту, ймовірність видачі аудиторських висновків із застереженням та ймовірність перерахунку прибутку. Додатково в даній праці було досліджено результати аудиту на основі розкриття аудиторами ключових питань аудиту. Іншим твердженням проаналізованим в рамках даної праці було те, що більш прибуткові аудиторські фірми рідше стикаються з обмеженнями в інвестуванні в людський капітал та інформаційні технології, краще здатні залучати та утримувати висококваліфікований людський капітал і більш успішні в підтримці аудиторського процесу за допомогою найсучасніших ІТ-систем. Автори стверджують, що політика аудиторських фірм з винагороди партнерів

стимулює самих партнерів мінімізувати загрози аудиторській незалежності. З цієї причини винагорода партнерів, принаймні частково, залежить від прибутковості аудиторської фірми на національному або навіть міжнародному рівні. На відміну від роботи Кріса Хуана «Детермінанти прибутковості завдань з аудиту», яка формує вибірку з 60 канадських компаній за 2009 фінансовий рік, в даному дослідженні використано вибірку, що складається з 58 аудиторських компаній, що діють у Великобританії в період з 2008 по 2020 рік. Результати вказують на існування позитивного впливу прибутковості компанії на якість наданих послуг. Необхідно відзначити, що результати різняться між компаніями "Великої четвірки" та тими, що не входять до цієї групи. Крім того в дослідженні виявили вплив приватних клієнтів у формуванні прибутковості аудиторських фірм.

Інша праця в даному секторі була зроблена групою дослідників: Ніколета Фаркане, Овідіу Константін Бунгет, Родіка Блідісель, Алін Константин Думітреску, Делія Деліу, Оана Богдан. В роботі «Сприйняття аудиторями адаптивності роботи в дистанційному аудиті: перспектива COVID-19» 2022 року [55]. Метою статті є визначення сприйняття аудиторями різних факторів, що впливають на адаптивність роботи в умовах дистанційної аудиторської діяльності. Метод дослідження ґрунтується на багатовимірному аналізі даних румунських аудиторських компаній, що складається з аналізу відповідності, пошукового факторного аналізу, підтверджуючого факторного аналізу та узагальненої лінійної ординарної регресії. Результати дослідження, зазначені в Рис.1.1., підкреслили, підвищення ефективності аудиторів у виконанні своїх щоденних завдань в умовах дистанційного аудиту. Що стосується сприйняття аудиторями переваг і недоліків переходу на дистанційну роботу, то вони висловлюють певні труднощі з балансом між роботою та особистим життям, хоча значна частина аудиторів вважає, що, адаптуючись до дистанційного аудиту, ефективність роботи та якість аудиторських завдань залишаються незмінними. На додаток до цих переваг віддаленої роботи, хоча й існує певний

недолік з точки зору соціального життя, він компенсується гнучкістю програми або заощадженням часу на подорожі.

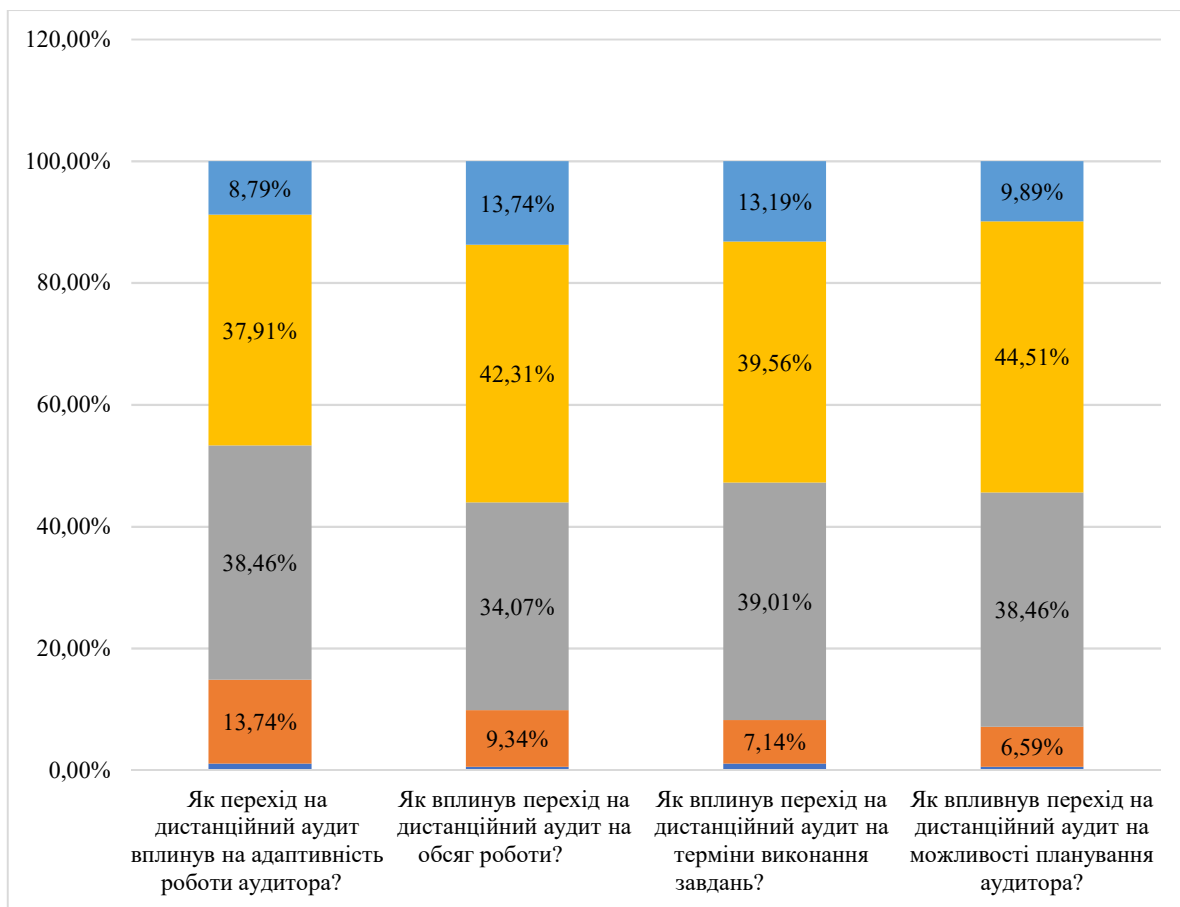


Рис.1.1 Розподіл сприйняття аудитором адаптивності/ефективності роботи.

Джерело: [55]

Проблематику впливу культури аудиторської фірми на якість аудиту розглянуто в роботі 2020 року «Культура аудиторської фірми: останні розробки та тенденції в літературі» [56]. Автори Кристина Томас Альберті, Жан С. Бедард, Улоф Бік, Енн Ванстрален в своїй праці узагальнюють основні дослідження чинників, які формують культуру аудиторських фірм за останнє десятиліття. В рамках даного дослідження була застосована трифазна модель, яка відображає механізми впровадження нової культури, сприйняття існуючої культури та наслідки культури. Результати дослідження показують, що сучасна культура аудиторських фірм є найбільш орієнтованою на якість, якщо керівництво наголошує на професіоналізмі, а не на комерціалізації, заохочує етичні судження та сприяє навчанню через системи, інтеграції спеціалістів та міжособистісній

взаємодії між аудиторами. В рамках дослідження виявлено сильний вплив стимулів у системі винагород за результати діяльності на культуру. Узагальнення досліджень свідчать про постійну стурбованість впливом комерціалізації на культуру в аудиторській фірмі.

Робота «Вплив якості аудиту на результати діяльності фірми: Підхід на основі панельних даних» Мей М. Елева, Раша Ель-Хаддад , яка опублікована в 2019 році намагається проаналізувати вплив якості аудиту на результати діяльності фірми. Як базу для аналізу використовується фінансова звітність 30 нефінансових компаній, що котируються на Лондонській фондовій біржі за період 2010-2014 років. В рамках дослідження застосовано панельний аналіз при наступних незалежних змінних: досвід аудиторів, який вимірюється за показником «Великої четвірки» та незалежність аудиторів, яка вимірюється за показником ротації аудиторів. Залежними змінними автори визначили наступні показники: рентабельність активів, рентабельність власного капіталу. Відповідно до результатів моделі випадкових ефектів, незалежні змінні мають незначний вплив на показники рентабельності активів та власного капіталу компанії.

### **Висновки до розділу 1**

1. Функція аудиту еволюціонувала як реакція на потреби окремих осіб чи груп у суспільстві, які прагнуть отримати інформацію щодо поведінки чи результатів діяльності інших осіб, при цьому маючи визнаний і законний інтерес у цій інформації.

2. В XIX столітті в Великій Британії аудиторська професія пережила значний розвиток, коли вона почала виконувати обов'язки бухгалтерів, що стало важливим етапом у її становленні.

3. Протягом останніх десятиліть велика увага була приділена ролі аудиторських компаній у забезпеченні високої якості та надійності фінансової звітності, оскільки численні корпоративні скандали викликали потребу в їхній дієздатності. Аудиторські фірми стали ключовими учасниками у створенні

ефективного ринкового середовища та сприянні встановленню довіри на фінансовому ринку.

4. Дослідження підтвердили, що поліпшення корпоративного управління може сприяти усуненню або зменшенню ризику втрати довіри до аудиторських фірм, що може негативно впливати на функціонування ринків та можливості вибору для користувачів аудиторських послуг.

5. Вдосконалення корпоративного управління становить важливий фактор у зниженні ризику втрати довіри до аудиторських фірм. Перебіг подій в минулому десятилітті підтверджує, що високий ступінь ефективності корпоративного управління сприяє стабільності та довірі, що має критичне значення для забезпечення успішного функціонування фінансових ринків і задоволення потреб користувачів аудиторських послуг.

6. Регулювання аудиту національним та міжнародним рівнем має на меті зменшення ризиків, пов'язаних з неефективним регулюванням та діяльністю, не пов'язаною з аудитом.

7. У своїй роботі "Вплив якості аудиту на результати діяльності фірми: Підхід на основі панельних даних" Мей М. Елева та Раша Ель-Хаддад (2019) аналізують взаємозв'язок між якістю аудиту та результатами діяльності компаній. Результати моделі випадкових ефектів свідчать про невеликий вплив рентабельності активів та власного капіталу компаній на ці фактори.

8. У дослідженні "Культура аудиторської фірми: останні розробки та тенденції в літературі" (2020) автори Кристіна Томас Альберті та ін. розглядають проблематику впливу культури аудиторської фірми на якість аудиту. Результати вказують на те, що сучасна культура аудиторських фірм, орієнтована на якість, формується за умови наголошення керівництвом на професіоналізмі, етичних судженнях

9. У дослідженні, проведеному Джефом Зеюн Ченом та його командою, присвяченому прибутковості аудиторських фірм і їх впливу на результати аудиту, використовуються дані британських аудиторських компаній. Результати дослідження свідчать про позитивний вплив прибутковості компаній на якість

наданих аудиторських послуг, враховуючи різницю між компаніями "Великої четвірки" та іншими учасниками ринку, а також вплив приватних клієнтів на прибутковість аудиторських фірм. Автори вказують на вплив політики винагороди партнерів на мінімізацію загроз аудиторської незалежності та підкреслюють, що винагорода партнерів, щонайменше частково, залежить від прибутковості аудиторської фірми на різних рівнях – національному та міжнародному.

## **РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСКИХ КОМПАНІЙ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА»**

### **2.1. Аналіз фінансового стану ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА»**

Сучасне економічне середовище характеризується високим попитом на послуги аудиту та фінансового консультування, особливо в умовах стрімких змін на ринках та суворих регуляторних стандартів. Для підтримання конгруентності економічного середовища, особлива увага приділяється діяльності аудиторських фірм, які своїми висновками виконують роль перформативу, забезпечуючи гарантії щодо достовірності та прозорості фінансової звітності підприємств.

В рамках даного розділу проведено аналіз звітів про фінансовий стан, звітів про результати фінансової діяльності та звітів про прозорість аудиторської компанії на прикладі ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА", яке є одним з провідних гравців на ринку послуг з надання впевненості. Основний акцент приділяється аналізу ефективності керівництва в контексті їхньої функціональної ролі, яка може бути детермінована через фінансову звітність.

Додатковим внеском є той факт, що розглядуваний період з 2019 по 2022 роки включає в себе період значущих глобальних турбуленцій, зумовлених подіями такого масштабу, як пандемія COVID-19 та повномасштабне вторгнення в Україну. Проведений аналіз даного хронологічного відрізка дозволить виявити та оцінити наслідки цих подій для функціонування та стратегій аудиторських фірм.

ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА» визначається як провідна аудиторсько-консалтингова компанія, яка була створена в 1999 році з метою надання професійних аудиторських та консультаційних послуг. Компанія є незалежним членом глобальної мережі Baker Tilly International та діє на підставі ліцензійних угод. Компанія на 100% належить своїм учасникам, більшість з яких є працівниками Компанії. Станом на 31 грудня 2022 року 7 партнерів ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» діяли в ролі ключових партнерів і мали право підписувати від імені компанії підписувати аудиторські звіти.

В контексті забезпечення найвищих стандартів професійної етики та відповідності, діяльність компанії ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» активно впроваджує власні внутрішні механізми контролю якості. Міжнародні стандарти контролю якості вимагають від аудиторської фірми встановити та підтримувати таку систему управління якістю, яка б надавала достатню впевненість в тому, що компанія та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів, застосовуваних законодавчих і нормативних вимог, а надані аудиторські звіти відповідають конкретним обставинам. Саме цей аспект стає ключовим у стратегічному управлінні ризиками, виявленні та запобіганні можливим випадкам шахрайства, корупції та інших негативних явищ.

Основою внутрішньої системи контролю якості виступають політики, розроблені самою компанією, які базуються на наступних елементах:

- Відповідальність керівництва за розробку та результати впровадження системи: Керуючий партнер є відповідальною особою за контроль якості компанії. Щорічне звітування про стан дотримання контролю якості на зібранні партнерів є однією з головних його зобов'язань.
- Оцінка ризиків, яка встановлюється індивідуально для кожного клієнта: Для зручності подальшого виявлення компанія розподіляє ризики на 3 категорії:
  - Ризик контролю, який базується на неефективності системи внутрішнього контролю підприємства клієнта, що в наслідку може привести до суттєвого викривлення фінансової звітності.
  - Невід'ємний ризик, який в більшості пов'язано з характером бізнесу, має під собою ризик того, що фінансова звітність містить суттєві викривлення, навіть якщо система внутрішнього контролю ефективна
  - Ризик невиявлення, який полягає у тому, що аудитор не виявить суттєві викривлення фінансової звітності, навіть якщо вони існують. Його рівень базується на ефективності та релевантності аудиторських процедур відповідно до певного підприємства.
- Доступ до ресурсів необхідних для виконання завдань: Компанія Baker Tilly в Україні використовує спеціалізоване програмне забезпечення CaseWare

Working Papers разом з реалізованою на його базі глобальною методологією проведення і документування аудиту Global Focus.

- Моніторинг результатів впровадження та підтримки системи контролю з подальшим вдосконаленням. Основним джерело отримання результатів моніторингу є проведення перевірки документації після надання висновку, яке здійснює директор департаменту технічного контролю.

В свою чергу, методологія дослідження фінансового стану аудиторської компанії базується на порівняльному аналізі абсолютних та релятивних змін історичних даних, представлених у Формі №1 за період з 2019 по 2022 роки. З метою систематизації аналізу даного звіту, його було розділено на чотири основні складові: необоротні активи, оборотні активи, короткострокові та довгострокові зобов'язання. Кожна з цих статей відображає стан фінансової стійкості компанії та її здатність ефективно управляти ресурсами, дозволяючи отримати глибоке розуміння внутрішніх процесів. Даний звіт є важливим інструментом для об'єктивного визначення тенденцій та виявлення ключових факторів, що впливають на динаміку статей, що допомагає глибше розуміти фінансовий стан та стратегічний розвиток аудиторської компанії.

Таблиця 2.1 Таблиця 2.1 становить вичерпний аналіз та динаміку змін необоротних активів, що включається у баланс аудиторської компанії, протягом аналізованого періоду. Зазначена таблиця ілюструє інформацію, що стосується ключових категорій необоротних активів, таких як нематеріальні активи, обладнання, довгострокові інвестиції та інші, і відображає їхні зміни протягом розглядуваного терміну з 2019 по 2022 рік.

Протягом трьох років, починаючи з 2019 року, балансова вартість нематеріальних активів мала тенденцію до зросту. Так в 2020 році балансова вартість нематеріальних активів збільшилася на 412 тис. грн, що у відсотковому значенні становить 63% від вартості попереднього періоду. В 2021 темпи росту зменшилися, але все одно балансова вартість збільшилась на 148 тис. грн., що у відсотковому значенні становить 14%. В 2022 року відбувся різкий спад, при цьому первісна вартість активів мала тенденцію до зросту. Основними

причинами різкої зміни можуть пов'язані з більш високими темпами росту накопиченої амортизації (у 2022 році збільшилась на 2 530 тис. грн), аніж темпів росту первісної вартості необоротних активів (у 2022 році збільшилась на 2 117 тис. грн), що може бути пов'язано з зменшенням попиту на закупівлю нового та модернізацію існуючого програмного забезпечення в умовах нестабільності в країні.

В свою чергу незавершені капітальні інвестиції, що в основі відображають суму коштів, які були витрачені на закупівлю чи будівництво капітальних активів, але на момент складання фінансової звітності ще не були введені експлуатацію, мали тенденцію до зросту з 2021 року, що говорить про стабільність цього виду активів. Необхідно також зазначити, що частка даного виду активів у сукупному стану необоротній активів складає 3-5% за весь період і є несуттєвою.

Динаміка змін основних засобів показує тривалий спад протягом останніх трьох років, що пояснюється діяльністю компанії, так як для її функціонування не є суттєвим утримання великого обсягу основних засобів. Завдяки динаміки змін первісної вартості можна прийти до висновку, що причиною є відсутність суттєвих капіталовкладень, при цьому можна відмітити, що темпи росту накопиченої амортизації мають в 2022 році знизилась з 40% до 17%.

Загалом, аналіз змін у структурі необоротних активів вказує на стратегію зменшення частки цих активів в балансі компанії. Ця тенденція може бути роз'яснена тим, що компанія спеціалізується у наданні послуг, що забезпечує їй концентрацію на короткострокових активах і немає необхідності в значних довгострокових активах, таких як майно або обладнання. Такий стратегічний підхід може відображати усвідомлене рішення компанії сконцентрувати свої ресурси на миттєвих потребах та оптимізації операцій у сфері надання послуг, замість розширення обсягів довгострокових інвестицій.

Таблиця 2.1

Динаміка зміни фінансового стану необоротних активів ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

| Стаття                                                           | 2019          | 2020          | 2021         | 2022         | Зміна за період, тис. грн. |               |               | Зміна за період, % |               |             |
|------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|--------------|--------------|----------------------------|---------------|---------------|--------------------|---------------|-------------|
|                                                                  |               |               |              |              | 2019-<br>2020              | 2020-<br>2021 | 2021-<br>2022 | 2019-<br>2020      | 2020-<br>2021 | 2021-2022   |
| Нематеріальні активи                                             | 651           | 1 063         | 1211         | 798          | 412                        | 148           | (413)         | 63%                | 14%           | -34%        |
| первісна вартість                                                | 2 621         | 4 613         | 7 671        | 9 788        | 1 992                      | 3 058         | 2 117         | 76%                | 66%           | 28%         |
| накопичена амортизація                                           | 1 970         | 3 550         | 6 460        | 8 990        | 1 580                      | 2 910         | 2 530         | 80%                | 82%           | 39%         |
| Незавершені капітальні інвестиції                                | -             | -             | 229          | 246          | -                          | 229           | 17            | 0%                 | 100%          | 7%          |
| Основні засоби                                                   | 12 636        | 10 026        | 5 720        | 3 187        | (2 610)                    | (4 306)       | (2 533)       | -21%               | -43%          | -44%        |
| первісна вартість                                                | 19 726        | 21 754        | 22 164       | 22 453       | 2 028                      | 410           | 289           | 10%                | 2%            | 1%          |
| знос                                                             | 7 090         | 11 728        | 16 444       | 19 266       | 4 638                      | 4 716         | 2 822         | 65%                | 40%           | 17%         |
| Довгострокові фінансові інвестиції:                              |               |               |              |              |                            |               |               |                    |               |             |
| які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств | 46            | 46            | 46           | 46           | -                          | -             | -             | 0%                 | 0%            | 0%          |
| <b>Сума необоротних активів</b>                                  | <b>13 333</b> | <b>11 135</b> | <b>7 206</b> | <b>4 277</b> | <b>-2 198</b>              | <b>-3 929</b> | <b>-2 929</b> | <b>-16%</b>        | <b>-35%</b>   | <b>-41%</b> |

*Джерело:* складено самостійно за даними [58]; [59]

Оборотні активи, зазначені в Таблиця 2.2., включають в себе такі складові, як запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів та інші оборотні активи. Ця ретельна деталізація свідчить про різнобічність операційного спектру підприємства, що здійснюється в процесі щоденного функціонування.

Стаття «Грошові кошти та їх еквіваленти» показала значний зріст за проаналізований період. Так в 2020 та 2022 роках грошові кошти збільшилися на 24 141 тис. грн та 38 359 тис. грн. відповідно, що у відсотковому еквіваленті дорівнює 182% та 139% до попереднього періоду. Дані збільшення відбулися в роки початку економічними труднощами, пов'язаними з COVID-19 та військовою агресією на території України.

Залишки запасів компанії за період 2019-2020 рік показують тенденцію до росту на 21% з 10 523 тис. грн до 12 767 тис. грн., але в подальших періодах відзначається спад на 6 % в 2021 році відповідно до 2020 року та 42% у 2022 році відповідно до 2021 року.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари та послуги з 2019 року показує тенденцію до зростання. Так за 4 роки сальдо заборгованості збільшилась на 5 440 тис. грн, що відсотковому значенні становить збільшення в 59% відносно показників 2019 року. Це може говорити, про зміну політики компанії, що полягає в наданні клієнтам більш гнучкого графіку оплатою рахунків у зв'язку із нестабільним становищем на ринку.

Дебіторська заборгованість за авансами за період з 2019 по 2023 роки відзначилася суттєвим зменшенням, знизившись від 3 201 тис. грн. у 2019 році до 515 тис. грн. у 2022 році. Основні етапи цього зменшення спостерігалися у 2020 та 2022 роках, що збігається з етапами початку пандемії та військової агресії. Можливо, зменшення сальдо з обліку виданих авансів може бути пояснене стратегічним підходом компанії до зниження ризику від боргів, які можуть виявитися невиконаними. Це може вказувати на прагнення компанії зменшити експозицію до безнадійних зобов'язань, що може виникнути в умовах

непередбачуваності та економічної нестабільності, які характеризували аналізований період.

Інша поточна дебіторська заборгованість проявляє відносну стабільність протягом періоду дослідження. Звертає на себе увагу значущий спад у 2022 році на суму 1 050 тис. грн., що складає -45% порівняно з показниками попереднього фінансового періоду. Ця тенденція служить доказом високого ступеня чутливості фінансових показників підприємства до негативного впливу військової агресії. Вказане зменшення може бути розглянуте як важливий елемент фінансового ризику та вимагає додаткового уточнення у контексті внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на підприємство.

Щодо інших оборотних активів, спостерігається тенденція до зниження з 2020 року. Значний спад відзначається у 2021 році, зменшившись від 9 102 тис. грн. до 4 920 тис. грн., що у відсотковому еквіваленті становить 41%. Сумарне зменшення за аналізований період становить 4 820 тис. грн., що представляє приблизно 57% відносно 2019 року. Ця тенденція відображає важливий аспект фінансової динаміки підприємства та може бути пов'язана з економічними чи стратегічними змінами в його діяльності, які варто глибше вивчити для повного розуміння факторів, що впливають на оборотні активи.

Аналіз оборотних активів компанії виявив, що значна частина її активів представлена готівковими коштами, що гарантує високий рівень ліквідності. Це свідчить про виражену здатність компанії ефективно та оперативно вирішувати фінансові питання, що може бути визначальним чинником для її фінансової стійкості та операційної гнучкості.

Відзначаючи великий обсяг готівкових коштів, компанія виявляється в здатності впливати на різні фінансові сценарії та адаптуватися до змінних умов ринку, що забезпечує їй конкурентну перевагу в управлінні фінансовими ресурсами та ризиками.

Таблиця 2.2

Динаміка зміни фінансового стану оборотних активів ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

| Стаття                                                           | 2019           | 2020           | 2021           | 2022        | Зміна за період, тис. грн. |               |                | Зміна за період, % |                |               |
|------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|----------------|-------------|----------------------------|---------------|----------------|--------------------|----------------|---------------|
|                                                                  |                |                |                |             | 2019-<br>2020              | 2020-<br>2021 | 2021-<br>2022  | 2019-<br>2020      | 2020-<br>2021  | 2021-<br>2022 |
| Запаси                                                           | 10 523         | 12 767         | 12 038         | 7 038       | 2 244                      | (729)         | (5 000)        | 21%                | -6%            | -42%          |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 9 252          | 12 123         | 12 534         | 14 692      | 2 871                      | 411           | 2 158          | 31%                | 3%             | 17%           |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками:                      |                |                |                |             |                            |               |                |                    |                |               |
| за виданими авансами                                             | 3 201          | 1 204          | 1 384          | 515         | (1 997)                    | 180           | (869)          | -62%               | 15%            | -63%          |
| з бюджетом                                                       | -              | 121            | 548            | 26          | 121                        | 427           | (522)          | 100%               | 353%           | -95%          |
| у тому числі з податку на прибуток                               | -              | -              | 338            | -           | -                          | 338           | (338)          | 0%                 | 100%           | -100%         |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                          | 1 042          | 1 618          | 2 314          | 1 264       | 576                        | 696           | (1 050)        | 55%                | 43%            | -45%          |
| Поточні фінансові інвестиції                                     | -              | -              | -              | -           | -                          | -             | -              | 0%                 | 0%             | 0%            |
| Гроші та їх еквіваленти                                          | 13 253         | 37 394         | 27 612         | 65 971      | 24 141                     | (9 782)       | 38 359         | 182%               | -26%           | 139%          |
| Витрати майбутніх періодів                                       | 2              | 2              | 2              | 2           | -                          | -             | -              | 0%                 | 0%             | 0%            |
| Інші оборотні активи                                             | 8 380          | 9 102          | 4 920          | 3 560       | 722                        | (4 182)       | (1 360)        | 9%                 | -46%           | -28%          |
| <b>Сума оборотних активів</b>                                    | <b>(2 198)</b> | <b>(3 929)</b> | <b>(2 929)</b> | <b>-16%</b> | <b>-35%</b>                | <b>-41%</b>   | <b>(2 198)</b> | <b>(3 929)</b>     | <b>(2 929)</b> | <b>-16%</b>   |

*Джерело:* складено самостійно за даними [58]; [59]

Аналіз динаміки власного капіталу, відображений у Таблиця 2.4, підтверджує, що статутний капітал аудиторської компанії залишався сталим протягом періоду з 2019 по 2022 рік і мав невеликий вплив на загальний стан. Суттєві зміни відбулися в статті "Нерозподілений прибуток", зокрема, значне зменшення на суму 8 670 тис. грн. у 2020-2021 роках. Важливо зазначити, що в ці роки компанія відзначалася позитивним фінансовим результатом: так в 2020 році на суму 4 731 тис. грн., а в 2021 році на суму 7 151 тис. грн. Однією з можливих причин, яке пояснює таке становище, може бути формування резерву на можливі витрати, що підтверджується значним збільшенням поточних забезпечень у 2020 році.

На основі проведеного аналізу балансу аудиторської компанії за зазначений період слід відзначити відсутність довгострокових зобов'язань у її фінансовій структурі. Це може свідчити не лише про фінансову стійкість, але й про здатність компанії покривати свої зобов'язання з власних джерел фінансування, що вказує на високий рівень фінансової автономії. Важливо відзначити, що відсутність довгострокових зобов'язань також може віддзеркалювати стратегію компанії в зменшенні ризиків, пов'язаних із змінами економічних умов. Цей аспект додатково підтверджується заявою керівництва щодо незалежності в звіті про прозорість, що може бути розглянуте як активна стратегічна позиція у забезпеченні фінансової стабільності та управлінні можливими ризиками [60]; [61]; [62]; [63].

В Таблиця 2.3 представлена динаміка короткострокових зобов'язань аудиторської компанії. Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом зростала в 2020. та 2022 році зросла на 3 187 тис. грн та 4 013 тис. грн. відповідно. Це може мати під собою різні причини та тенденції, які пов'язані із світовими подіями: пандемія у 2020 році та повномасштабна військова агресія на території України в 2022 році.

Інші поточні зобов'язання відзначаються вражаючим збільшенням у 2020 році на 383%, за яким наступило зменшення на 17% у 2020-2021 роках та 15% у 2021-2022 роках. Розглядаючи причини цього динамічного руху, можна

відзначити фактори, такі як підвищення рівня оплати праці на одного співробітника та зменшення кількості використаних відпусток працівниками у відповідний період.

Проаналізував структурний стан короткострокових зобов'язань можна побачити, що суттєву частку, а саме 41-62%, в залежності від року, становить кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці. Це може свідчити про високу залежність компанії від кваліфікованих кадрів. Дане твердження підкріплюється фактом, що основна діяльність компанії є надання професійних аудиторських послуг, основним чинником яких є спеціалісти компанії.

З метою детального осмислення фінансового положення підприємства, пропонується провести аналіз ефективності його управління, зосереджуючись на вивченні коефіцієнтів ліквідності та відношенні боргу до власного капіталу.

В Таблиці 4.2 можна побачити динаміку змін коефіцієнта поточної відношення за обраний період. Для більшої інформативності проаналізуємо також коефіцієнт швидкого відношення (або кислотного тесту). Основною відмінністю даного коефіцієнту являється те що для його розрахунку береться тільки найбільш ліквідні активи, такі як готівка та її еквіваленти, поточна дебіторська заборгованість, окрім передплат. Це надає більш точне уявлення про здатність компанії виплатити зобов'язання у випадку негайної потреби.

На основі аналізу Рис. 2.1 можна відзначити, що як коефіцієнт поточного, так і швидкого ліквідності мають тенденцією до зростання. Протягом всього періоду з 2019 по 2022 роки коефіцієнт ліквідності зберігав значення менше 1, свідчаючи про недостатню кількість ліквідних активів для покриття поточних зобов'язань компанії. Однак ця ситуація, в основному, може бути пов'язана з відкриттям нового відділення в Запоріжжі у 2018 році, що вимагало додаткових інвестицій у придбання обладнання та призвело до збільшення частки необоротних активів. Протягом аналізованого періоду коефіцієнт ліквідності зростав, що можна пояснити зростанням накопиченої амортизації необоротних активів, що, у свою чергу, впливало на балансову вартість необоротних активів. У 2022 році обидва коефіцієнти ліквідності перевищили показник 1, що стало

можливим завдяки збільшенню залишків грошових коштів на рахунках компанії станом на 31 грудня, згідно з даними, представленими в Таблиця 2.2

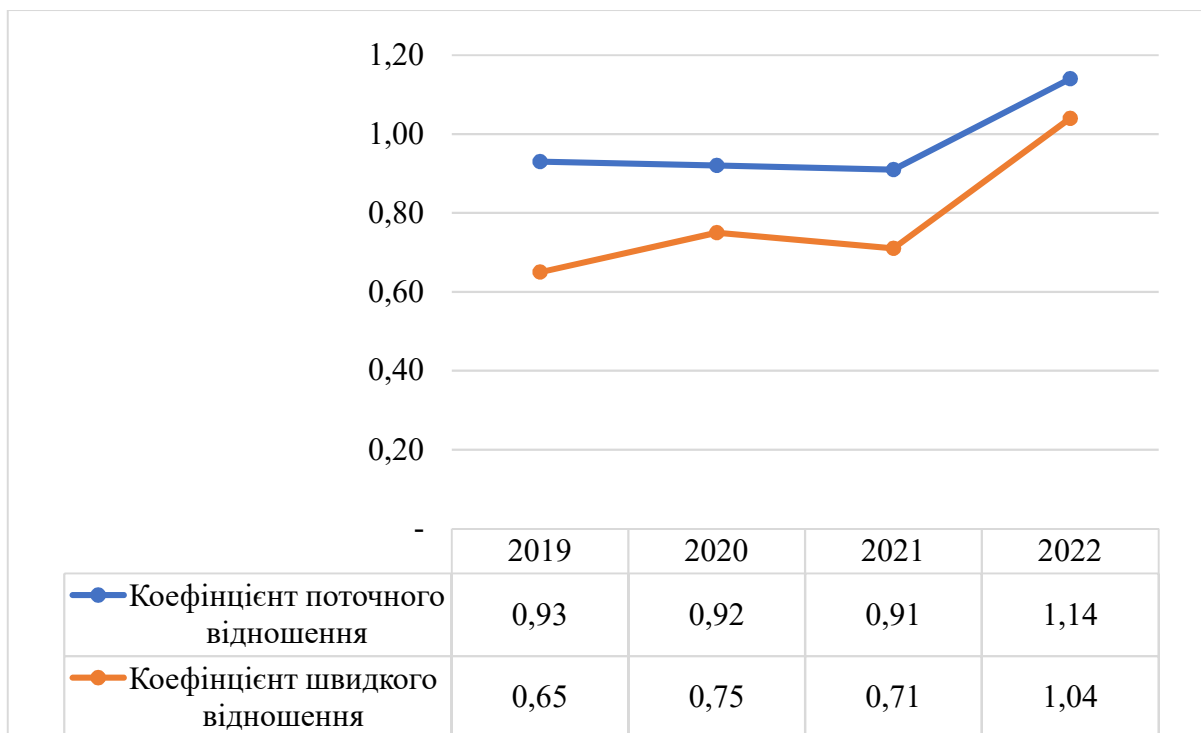


Рис. 2.1. Динаміка коефіцієнта ліквідності ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

*Джерело:* складено самостійно за даними [58]; [59]

Динаміка співвідношення боргу до власного капіталу за період з 2019 по 2022 роки, відображена на Рис. 2.2., свідчить про те, що аудиторська компанія в значній мірі фінансується за рахунок позикових засобів. Це свідчення говорить про те, що у підприємства виявляється значуща залежність від зовнішнього фінансування, що може робити його більш чутливим до економічних коливань та змін у бізнес-циклі. Цей факт додатково підтверджується аналізом динаміки коефіцієнту оборотності активів, який представлений на Рис. 2.1. На основі даних аспектів, можна зробити висновок, що підприємство володіє високим рівнем боргового навантаження.

Зазначений аналіз поточних зобов'язань, який представлений у Таблиця 2.3, виокремлює особливості фінансової структури підприємства. Виявлено, що більшість зобов'язань припадає на розрахунки за оплату праці, що обумовлено специфікою виду діяльності компанії, яка переважно зосереджена на наданні

професійних послуг. Це явище відповідає природі фахової діяльності підприємства, де ключовий актив - знання та професійні навички співробітників. Отже, витрати на оплату праці виявляються суттєвим компонентом зобов'язань, що свідчить про важливий аспект управління ресурсами та кадрами. Враховуючи вищезазначені обставини, можна стверджувати, що структура зобов'язань відображає особливості сектору та специфіку діяльності підприємства. Оплату праці можна розглядати як стратегічно важливий елемент, визначальний для успішності компанії у відповідній сфері.

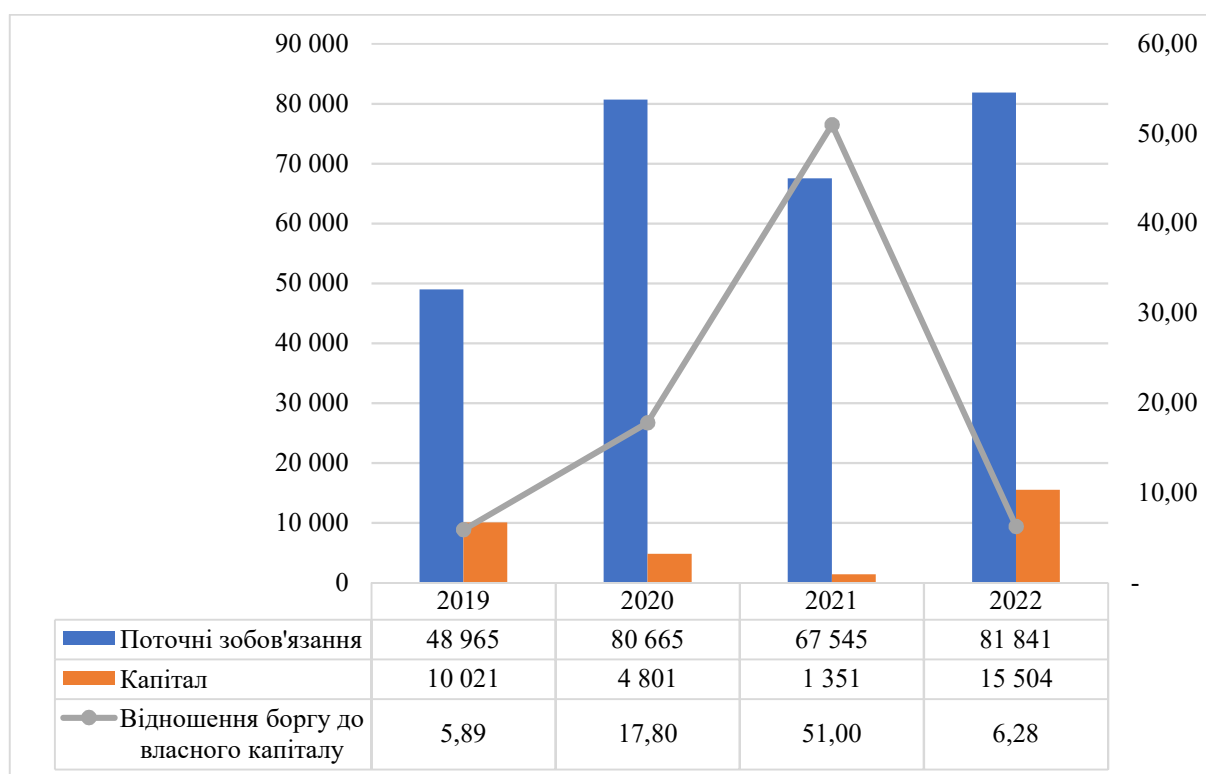


Рис. 2.2. Динаміка відношення боргу до власного капіталу ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

*Джерело:* складено самостійно за даними [58]; [59]

Таблиця 2.3

Динаміка зміни фінансового стану короткострокових зобов'язань ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

| Стаття                                  | 2019          | 2020          | 2021          | 2022          | Зміна за період, тис. грн. |                 |               | Зміна за період, % |             |            |
|-----------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------------------|-----------------|---------------|--------------------|-------------|------------|
|                                         |               |               |               |               | 2019-2020                  | 2020-2021       | 2021-2022     | 2019-2020          | 2020-2021   | 2021-2022  |
| Поточна кредиторська заборгованість за: |               |               |               |               |                            |                 |               |                    |             |            |
| товари, роботи, послуги                 | 6 894         | 13 626        | 4 083         | 16 031        | 6 732                      | (9 543)         | 11 948        | 98%                | -70%        | 293%       |
| розрахунками з бюджетом                 | 4 416         | 7 603         | 4 978         | 8 991         | 3 187                      | (2 625)         | 4 013         | 72%                | -35%        | 81%        |
| у тому числі з податку на прибуток      | 3             | 3             | -             | -             | -                          | (3)             | -             | 0%                 | -100%       | 0%         |
| розрахунками зі страхування             | 437           | 515           | 26            | 454           | 78                         | (489)           | 428           | 18%                | -95%        | 1646%      |
| розрахунками з оплати праці             | 30 271        | 32 824        | 36 781        | 38 821        | 2 553                      | 3 957           | 2 040         | 8%                 | 12%         | 6%         |
| Поточні забезпечення                    | 4 775         | 23 081        | 19 128        | 16 218        | 18 306                     | (3 953)         | (2 910)       | 383%               | -17%        | -15%       |
| Інші поточні зобов'язання               | 2 169         | 3 013         | 2 549         | 1 326         | 844                        | (464)           | (1 223)       | 39%                | -15%        | -48%       |
| <b>Сума поточних зобов'язання</b>       | <b>48 965</b> | <b>80 665</b> | <b>67 545</b> | <b>81 841</b> | <b>31 700</b>              | <b>(13 120)</b> | <b>14 296</b> | <b>65%</b>         | <b>-16%</b> | <b>21%</b> |

Джерело: складено самостійно за даними [58]; [59]

Таблиця 2.4

Динаміка зміни фінансового стану власного капіталу ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

| Стаття                                      | 2019          | 2020         | 2021         | 2022          | Зміна за період, тис. грн. |              |             | Зміна за період, % |             |             |
|---------------------------------------------|---------------|--------------|--------------|---------------|----------------------------|--------------|-------------|--------------------|-------------|-------------|
|                                             |               |              |              |               | 2019-2020                  | 2020-2021    | 2021-2022   | 2019-2020          | 2020-2021   | 2021-2022   |
| Зареєстрований (пайовий) капітал            | 46            | 46           | 46           | 46            | -                          | -            | -           | 0%                 | 0%          | 0%          |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | 15 458        | 1 305        | 4 755        | 9 975         | (14 153)                   | 3 450        | 5 220       | -92%               | 264%        | 110%        |
| <b>Сума власного капіталу</b>               | <b>15 504</b> | <b>1 351</b> | <b>4 801</b> | <b>10 021</b> | <b>-14 153</b>             | <b>3 450</b> | <b>5220</b> | <b>-91%</b>        | <b>255%</b> | <b>109%</b> |

Джерело: складено самостійно за даними [58]; [59]

## **2.2. Аналіз фінансових результатів ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна»**

Дослідження фінансового результату підприємства виступає невід'ємною складовою аналізу його економічної продуктивності та фінансової стійкості. Звіт про фінансовий результат визначається як ключовий аспект для вивчення, оскільки він надає системну та деталізовану інформацію щодо прибутковості компанії та його фінансової динаміки. Зазначений фінансовий документ не лише структурує фактичний стан економічної діяльності, але й служить стратегічним інструментом для прогнозування, виявлення тенденцій та формулювання рекомендацій щодо оптимізації фінансових процесів.

В аспекті наукового дослідження, аналіз звіту про фінансовий результат вирізняється як ключовий етап для розкриття структури та динаміки прибутковості. Це дозволяє врахувати не лише кількісні показники, але й визначити фактори, що визначають їхню змінність. Дослідження цього фінансового документу розкриває можливості для ретельного аналізу факторів впливу, врахування їх в контексті корпоративної стратегії та надає підстави для науково обґрунтованих висновків та рекомендацій.

В Таблиці 2.6 відображено динаміка змін фінансового результату ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА». В рамках даного підрозділу розглянемо основні зміни відбулися за період з 2019 по 2022 роки.

Чистий дохід від реалізації продукції виявив значний зріст у 2020 році, з 164 049 тис. грн. до 202 978 тис. грн., що представляє собою збільшення на 24% у відсотковому вираженні. У 2021 році спостерігалось незначне зниження рівня доходів від реалізації на 3 276 тис. грн., що становить 2%, і не є істотним. Проте, в 2022 році відбулося значне падіння, а саме 42 383 тис. грн., що свідчить про суттєвий спад у порівнянні з попередніми періодами.

З метою отримання більш глибокого розуміння фінансового стану ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА" проведемо структурний аналіз доходів від надання професійних послуг за періоди 2019-2022 років. Даний аналіз має на меті висвітлити ключові види послуг, які надає компанія своїм клієнтам, та визначити

вплив кожного з них на формування доходів. Цей підхід дозволяє систематизувати та аналізувати основні фактори, що впливають на доходи компанії, та надає платформу для більш глибокого вивчення її фінансового аспекту протягом визначеного періоду. Динаміка змін представлена в Рис. 2.3.

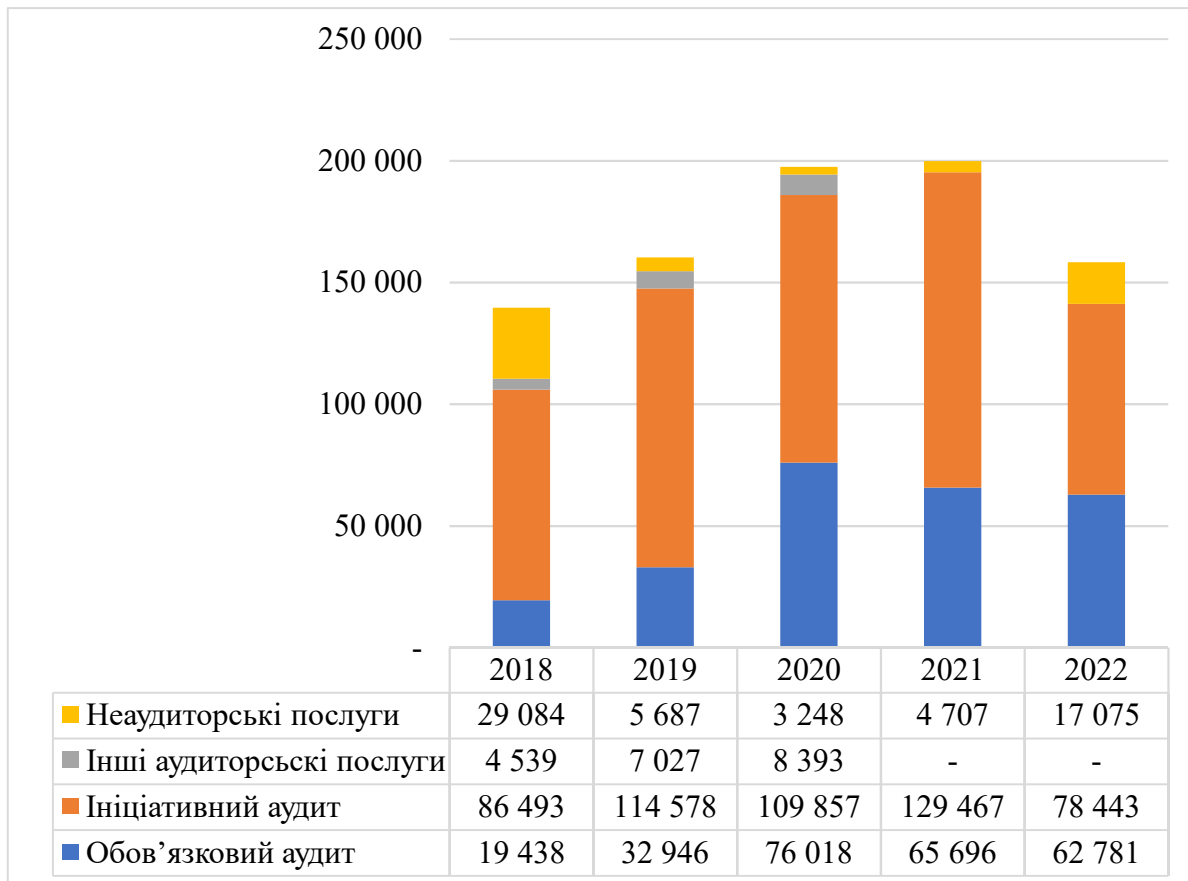


Рис. 2.3. Дохід від надання професійних послуг ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2018-2022 рр. в тис. грн.

*Джерело:* складено самостійно за даними [60]; [61]; [62]; [63]

Результати аналізу виявили наявність двох ключових видів аудиторських послуг: ініціативний аудит та обов'язковий аудит.

Збільшення доходів від обов'язкового аудиту на 130% в 2020 році в порівнянні з 2019 викликано відповідним розширенням бази підприємств з 26 до 76, що становлять суспільний інтерес, яким було надано послуги з обов'язкового аудиту [64]. Погіршення фінансових результатів компаній-клієнтів, викликаних епідемією COVID-19, виявило необхідність до зменшення витрат. Так як аудит для таких підприємств є обов'язковим, згідно Закону «Про бухгалтерський облік

та фінансову звітність в Україні», то єдиним вирішенням цього питання була зміна аудиторських компаній, послуги якої обходяться за меншу ціну.

В 2022 році зменшення загальних доходів компанії від надання професійних послуг мало каузальну залежність від російської агресії на території України. Неможливість діяльності на окупованих територіях, пошкодження майна через постійні ракетні атаки та перебої з електричним живленням стали факторами для зменшення або повного припинення діяльності клієнтів.

Також можна відзначити відсутність прибутку від інших аудиторських послуг у 2021-2022 роках. Це, передусім, пов'язано з економічною ситуацією в країні. У більшості випадків інші аудиторські послуги охоплюють аудиторський огляд фінансових звітів за період, аудит внутрішніх контролів, оцінку ділової інформації, тощо, які є менш об'ємним, ніж повноцінний аудит. Оскільки ці послуги зазвичай не ґрунтуються на повноцінному аудиті та не є обов'язковими, багато компаній змушені були відмовитись від них. Загалом можна побачити, що валову частку доходу від надання аудиторських послуг складає ініціативний аудит, який з кожним роком збільшувався, окрім 2022 року. Це говорить про орієнтацію компанії на довгострокові відносини з клієнтом та високу професійну репутацію та довіру до компанії з боку замовників.

Протягом періоду з 2019 по 2021 роки відзначалася тенденція до поступового зростання собівартості реалізованої продукції. Найбільший приріст був зафіксований у 2021 році і становив 15 221 тис. грн., що призвело до загальної суми собівартості у розмірі 116 090 тис. грн.

Так як загальна ефективність підприємства визначається, як результат діяльності, який одержує підприємство на одиницю використаних ресурсів, то для більш глибокого розуміння, розглянемо динаміку змін собівартості в контексті чистих доходів. Паралельно розглянемо зміни маржинальності за зазначений період, а саме з 2019 по 2022 роки.

Наведений аналіз динаміки, представлений на Рис. 2.4. свідчить про зміни у маржинальності компанії протягом розглянутих періодів. У 2020 та 2022 роках відзначається зростання маржинальності, досягаючи рівнів у 50% та 47%

відповідно. Варто відзначити відмінності у досягненні таких рівнів маржинальності. У 2020 році підвищення маржинальності було обумовлено більш істотним темпом зростання чистого доходу порівняно із собівартістю реалізації. З іншого боку, у 2022 році спостерігається обернений сценарій, де відносне зменшення собівартості перевищує відносне зменшення чистого доходу, що призводить до загального підвищення рівня маржинальності.

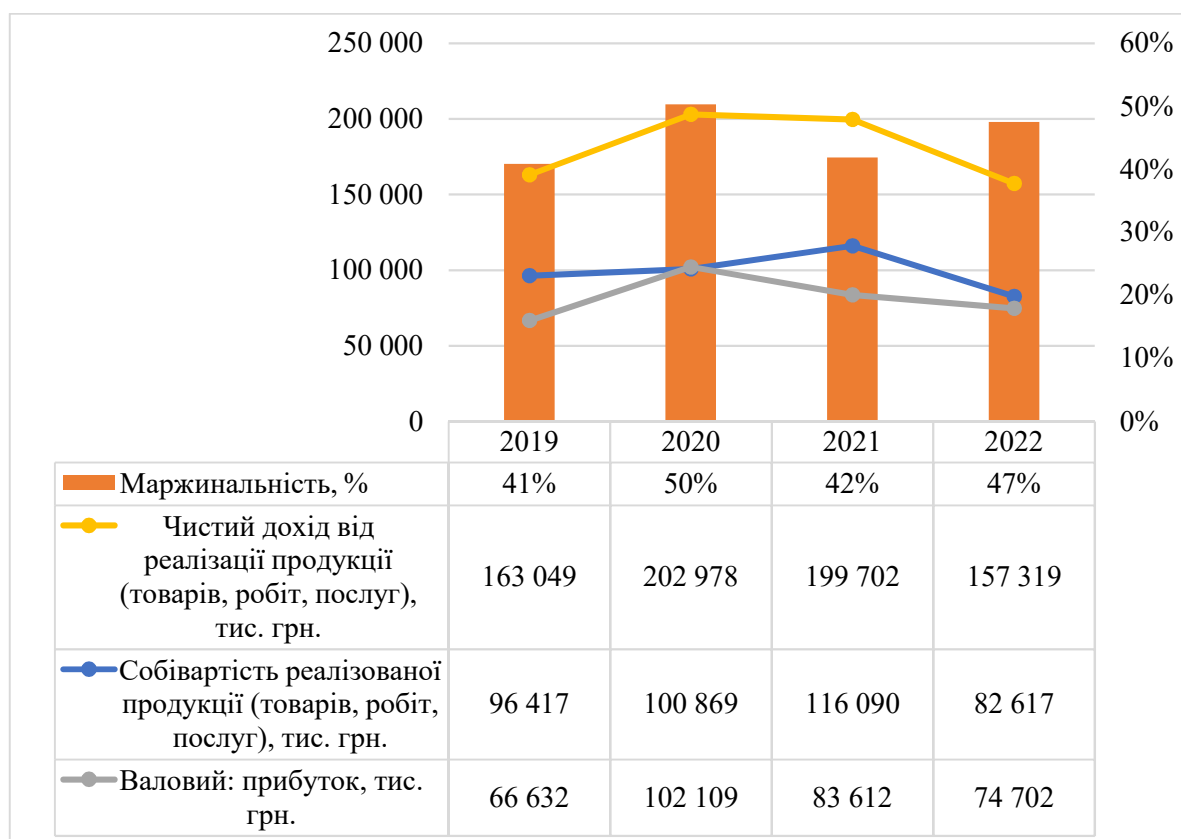


Рис. 2.4. Динаміка змін чистих доходів та собівартості реалізації ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр. в тис. грн.

*Джерело:* складено самостійно за даними [58]; [59]

Іншим показником для аналізу економічної ефективності компанії є коефіцієнт оборотності активів. Даний показник вимірює вартість доходів компанії по відношенню до вартості її активів. Використовуються як показник ефективності, з якою компанія використовує свої активи для отримання доходу.

Проаналізувавши динаміку коефіцієнту оборотності активів, надану в Рис. 2.5., можна відмітити що з 2020 року показник має тенденцію до спаду. Це говорить про те, що компанія почала генерувати менше виручки на гривню

активів. Падіння коефіцієнта відбулося за рахунок більш високих темпів падіння чистого доходу від послуг, аніж темпів падіння активів. У 2022 році можна відзначити те, що чистий дохід від реалізації послуг зменшився на 42 383 тис. грн., при цьому сума активів підприємства збільшилась на 28 449 тис. грн. Основними причинами погіршення ефективності генерації виручки в компанії виникли через низку факторів серед яких ключовими є несприятливі наслідки пандемії COVID-19 та високий рівень військової агресії. Ситуація з пандемією призвела до значного зменшення попиту на багато продуктів і послуг, що безпосередньо вплинуло на обсяги продажів та доходи компанії. У той же час, військова агресія в регіоні призвела до загострення економічної нестабільності, що призвело до зниження інвестицій та обмеження доступу до ключових ринків збуту. Об'єднання цих факторів створює виклики для нашої компанії, вимагаючи від нас стратегічного аналізу та пристосування до змін в економічному середовищі.

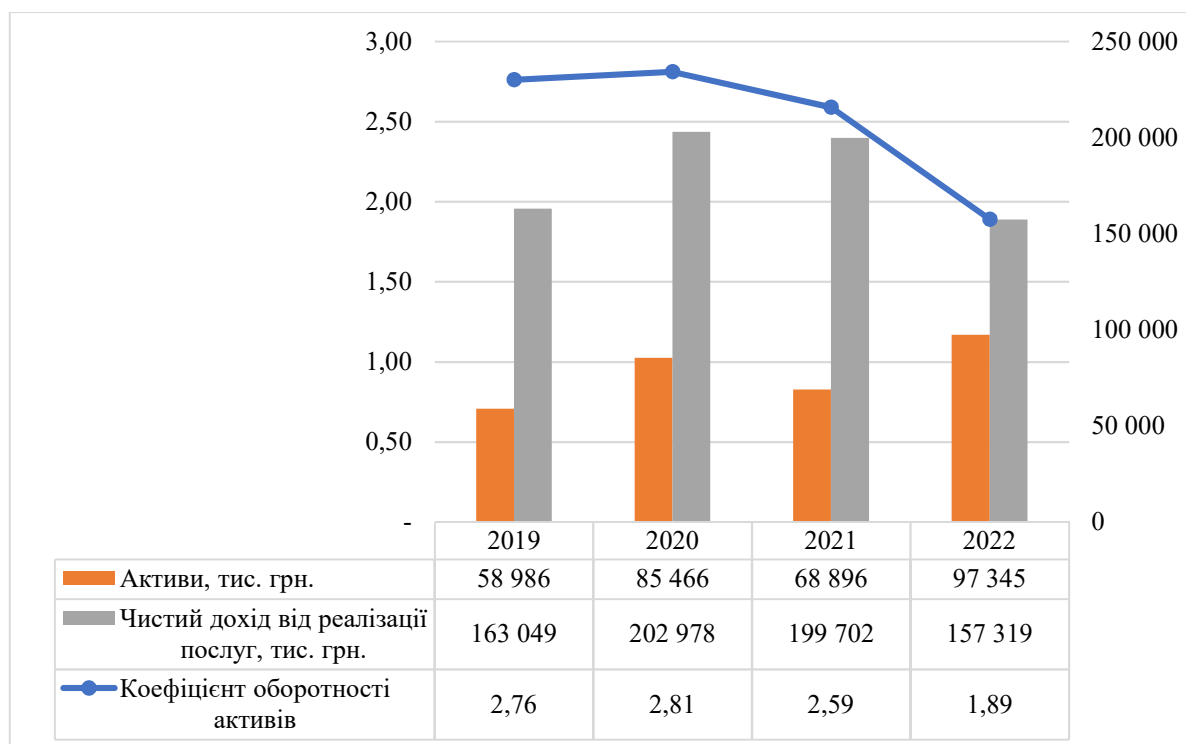


Рис. 2.5. Динаміка коефіцієнту оборотності активів ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

Джерело: складено самостійно за даними [58]; [59]

Згідно Таблиця 2.5 можна відзначити, що операційних доходів та витрат виявлено різноманітні тенденції. Інші операційні доходи відзначилися значним зростанням у 2020 та 2022 роках, досягаючи відповідно 6 823 тис. грн та 15 647 тис. грн. Адміністративні витрати, у період з 2019 по 2020 рік, проявляли тенденцію до зростання з 7 464 тис. грн до 8 492 тис. грн, але починаючи з 2021 року вони стали зменшуватися. Різкий спад відзначено у 2022 році, що може бути зумовлено тимчасовим закриттям офісу в Запорізькій області у зв'язку з воєнними діями, що призвело до зниження орендних витрат. Зокрема, витрати на збут показали спад у 2020 та 2022 роках, що пов'язано із зміною стратегічних пріоритетів компанії в умовах економічної нестабільності, спричиненої пандемією та військовою агресією.

В динаміці інших операційних витрат зафіксовано значне збільшення, що в більшості припадає на 2020 рік. Це явище, ймовірно, пов'язане головним чином із стратегічним переосмисленням компанії та переходом від традиційної офісної роботи до віддаленої роботи у зв'язку з карантинними обмеженнями, запровадженими відповідно до заходів протидії пандемії COVID-19.

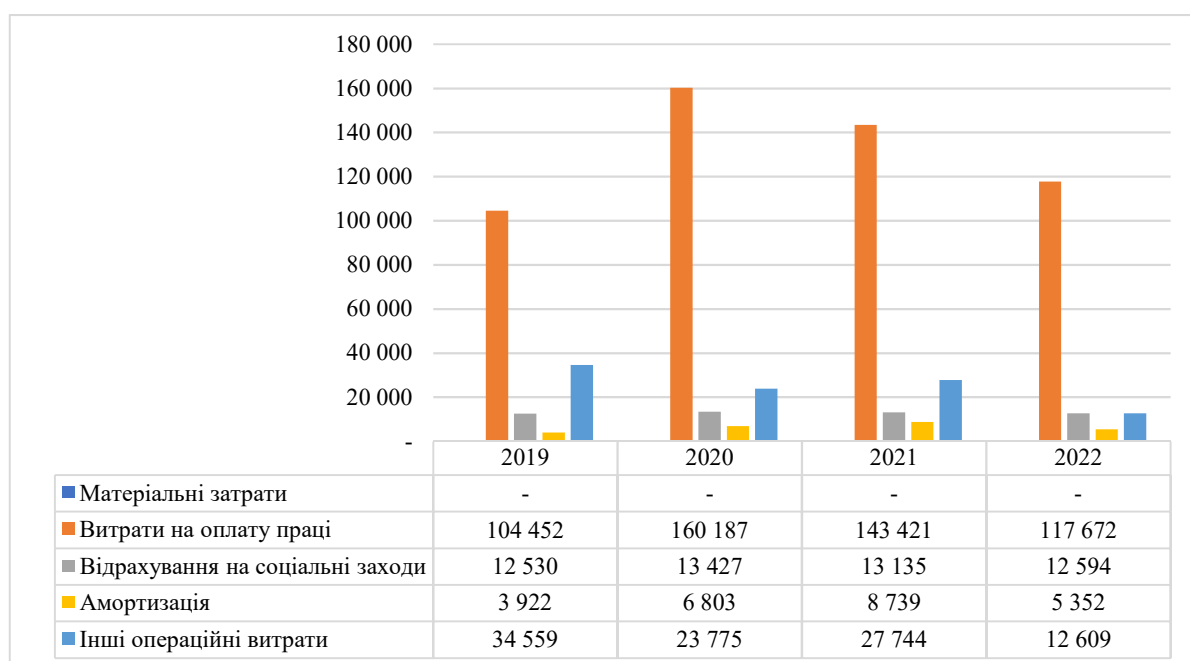


Рис. 2.6. Динаміка елементів операційних витрат ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр. в тис. грн.

*Джерело:* складено самостійно за даними [58]; [59]

З метою більш глибокого розуміння структури витратної частини компанії проведемо аналіз динаміки витрат в розрізі їх елементів, який представлений на Рис. 2.6. Загалом виділяється значна роль витрат на оплату праці у загальній структурі витрат. Протягом періоду з 2019 по 2022 рік мінімальна частка від сукупних витрат становила 67% у 2019 році, а максимальна досягла 79% у 2022 році. Динаміка витрат на оплату праці відзначається тенденцією до спаду, починаючи з 2020 року, коли сума складала 160,187 тис. грн, до 116,672 тис. грн у 2022 році, що відповідає 27% від значення 2020 року.

Оскільки витрати на оплату праці є ключовим фактором, значущим для економічних результатів компанії, проведемо аналіз динаміки змін середньооблікової кількості працівників за період 2019-2022 рр., відображеного на Рис. 2.7. Метою цього дослідження є виявлення наявності взаємозв'язків між динамікою кількості працівників та змінами у витратах на оплату праці, а також обґрунтування повноти цих взаємозв'язків.

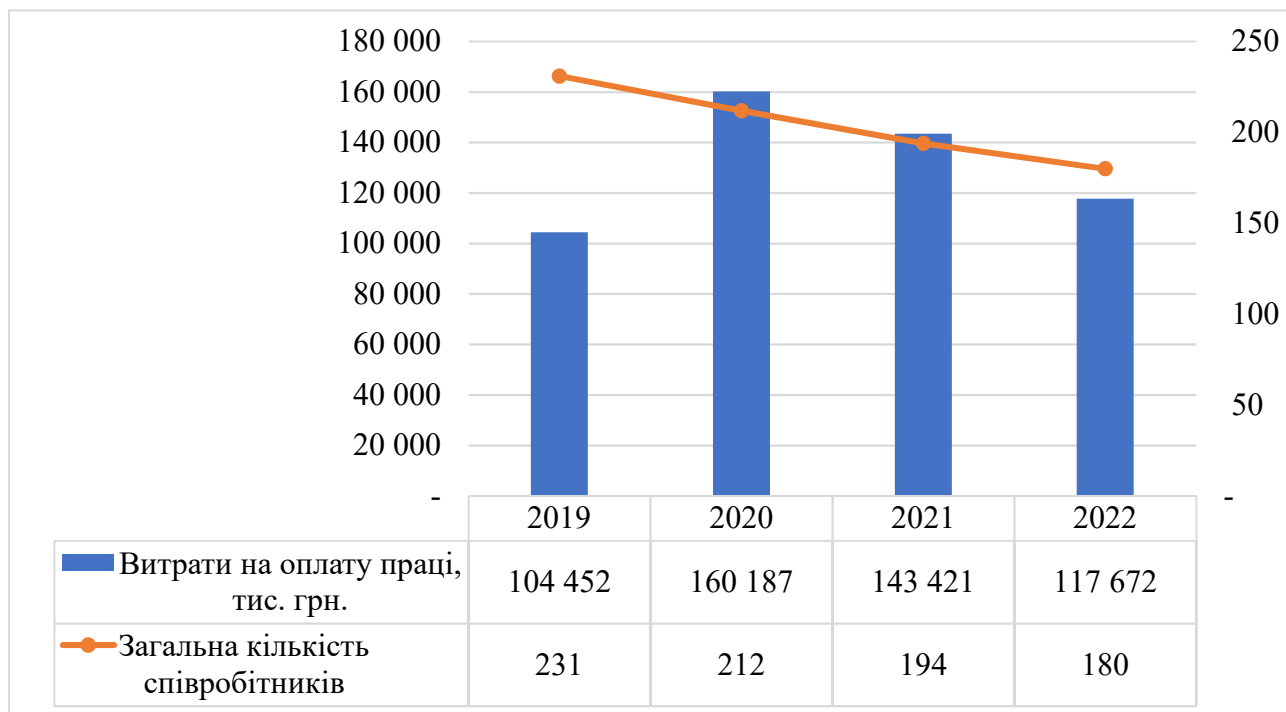


Рис. 2.7. Динаміка кількості співробітників та витрат на оплату праці в ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

Джерело: складено самостійно за даними [58]; [59]; [60]; [61]; [62]; [63]

Загальна кількість співробітників демонструвала тенденцію до зменшення протягом усього чотирьохрічного періоду. Максимальний спад спостерігався у 2020 році, при цьому витрати на оплату праці зросли на суму 55 735 тис. грн. за звітний період, що не є співставним з динамікою витрат на оплату праці в проміжку 2019-2020 років. Цей феномен свідчить про суттєвий вплив змін у розмірах середнього окладу одного співробітника.

З метою визначення структурного впливу змін у кількості співробітників та змін у ставці оплати праці на зміни витрат на оплату праці був проведений факторний аналіз, який дозволяє визначити взаємозв'язок та вагомість кожного фактору у впливі на фінансові показники підприємства. Аналіз такого роду допомагає встановити основні чинники, що впливають на динаміку витрат на оплату праці та розглядати їхній структурний внесок в економічний контекст організації. Отримані результати подані у Таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Результати факторного аналізу змін витрат на оплату праці за 2019-2022 рр.

| Роки      | Зміни середньої кількості співробітників в | Зміни середньомісячної ставки на 1-го співробітника в тис. грн. | Вплив зміни середньої ставки на 1-го співробітника за рік в тис. грн. | Вплив зміни середньої чисельності співробітників в в тис. грн. |
|-----------|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| 2020-2019 | (19)                                       | 25                                                              | 64 326                                                                | (8 591)                                                        |
| 2021-2020 | (18)                                       | (1)                                                             | (3 165)                                                               | (13 601)                                                       |
| 2022-2021 | (14)                                       | (7)                                                             | (15 399)                                                              | (10 350)                                                       |

*Джерело:* складено самостійно за даними [58]; [59]; [60]; [61]; [62]; [63]

Отримані результати вказують на те, що збільшення витрат на оплату праці у 2020 році в основному було пов'язане із зростанням ставки оплати праці на одного працівника, але частково це збільшення було компенсовано зменшенням середньої кількості працівників. Зменшення витрат у 2021 році, в основному,

сталося за рахунок скорочення кількості працівників, але воно також відображало вплив зниження середньої ставки оплати праці. У відмінність від 2021 року, у 2022 році більший вплив на зменшення витрат справило зниження середньої ставки оплати працівників. Також важливо відзначити, що зниження середньої ставки може бути пов'язане з виходом більш висококваліфікованих працівників, які займали високі посади.

## **Висновки до розділу 2**

1. Фінансового стан аудиторської компанії виокремлює основні тенденції, включаючи стійке зростання коефіцієнтів ліквідності та стабільний ріст балансової вартості необоротних активів, з особливим акцентом на нематеріальних активах. На відміну в 2022 році спостерігається їхній спад через зниження попиту та амортизаційний вплив.

2. Співвідношення боргу до власного капіталу та коефіцієнт оборотності активів вказують на значне боргове навантаження, породжене заборгованістю з оплати праці, що є характерним для галузі.

3. Високий рівень ліквідності оборотних активів, що визначається у здатності компанії оперативно та безперешкодно конвертувати свої короткострокові активи в готівку чи еквіваленти готівки, свідчить про високий рівень ефективності та дієвості фінансового управління в контексті оптимізації грошових потоків та забезпечення фінансової стабільності підприємства.

4. У сфері власного капіталу варто відзначити зменшення нерозподіленого прибутку внаслідок його направлення на формування резервів. Цей аспект вказує на стратегічний підхід до управління фінансовими ресурсами компанії, а також на її здатність забезпечити сталість та довгостроковий розвиток фінансової позиції.

5. Відсутність довгострокових зобов'язань, яка визначається відсутністю заборгованостей, призначених для погашення протягом періоду, що перевищує один рік, упродовж тривалого терміну, свідчить про високий рівень фінансової стійкості та стабільності в операційній діяльності компанії.

6. Зростання доходів від обов'язкового аудиту в 2020 році було спричинене розширенням бази клієнтів, але у зв'язку з пандемією COVID-19 у 2021-2022 роках спостерігалася тенденція до скорочення витрат, зокрема, на аудиторські послуги. Вплив російської агресії на території України суттєво вплинув на діяльність компанії, призводячи до припинення або обмеження діяльності клієнтів.

7. Динаміка операційних доходів та витрат вказує на різноманітні тенденції. Зокрема, збільшення інших операційних доходів у 2020 та 2022 роках свідчить про стратегічне переосмислення компанії, а вплив пандемії та військової агресії призвів до змін у витратах на збут та орендних витратах. Суттєвий вплив на витрати також має зменшення кількості працівників та зміни в середній ставці оплати праці. Відзначається стратегічне коригування витрат, зокрема, зниження адміністративних витрат та оплати праці, у зв'язку з економічними та геополітичними викликами.

8. Зростання собівартості реалізованої продукції та зниження чистого доходу від реалізації послуг у 2022 році свідчать про негативний вплив геополітичних та економічних факторів на ефективність генерації виручки.

9. У цілому, компанія стикається із складними викликами, що вимагають адаптації стратегій управління та ризиками для забезпечення стабільності та довгострокового успіху в змінному бізнес-середовищі.

Таблиця 2.6

Динаміка зміни фінансового результату ТОВ «Бейкер Тіллі Україна» за 2019-2022 рр.

| Стаття                                                           | 2019          | 2020           | 2021          | 2022          | Зміна за період, тис. грн. |                 |                | Зміна за період, % |             |             |
|------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|---------------|---------------|----------------------------|-----------------|----------------|--------------------|-------------|-------------|
|                                                                  |               |                |               |               | 2019-2020                  | 2020-2021       | 2021-2022      | 2019-2020          | 2020-2021   | 2021-2022   |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)   | 163 049       | 202 978        | 199 702       | 157 319       | 39 929                     | (3 276)         | (42 383)       | 24%                | -2%         | -21%        |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)     | 96 417        | 100 869        | 116 090       | 82 617        | 4 452                      | 15 221          | (33 473)       | 5%                 | 15%         | -29%        |
| <b>Валовий: прибуток</b>                                         | <b>66 632</b> | <b>102 109</b> | <b>83 612</b> | <b>74 702</b> | <b>35 477</b>              | <b>(18 497)</b> | <b>(8 910)</b> | <b>53%</b>         | <b>-18%</b> | <b>-11%</b> |
| Інші операційні доходи                                           | 1 743         | 6 823          | 1 918         | 15 647        | 5 080                      | (4 905)         | 13 729         | 291%               | -72%        | 716%        |
| Адміністративні витрати                                          | 7 464         | 8 492          | 8 371         | 4 619         | 1 028                      | (121)           | (3 752)        | 14%                | -1%         | -45%        |
| Витрати на збут                                                  | 10 557        | 4 365          | 5 588         | 2 431         | (6 192)                    | 1 223           | (3 157)        | -59%               | 28%         | -56%        |
| Інші операційні витрати                                          | 48 028        | 91 508         | 68 246        | 68 460        | 43 480                     | (23 262)        | 214            | 91%                | -25%        | 0%          |
| <b>Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток</b> | <b>2 326</b>  | <b>4 567</b>   | <b>3 325</b>  | <b>14 839</b> | <b>2 241</b>               | <b>(1 242)</b>  | <b>11 514</b>  | <b>96%</b>         | <b>-27%</b> | <b>346%</b> |
| Дохід від участі в капіталі                                      | -             | 614            | -             | 3 354         | 614                        | (614)           | 3 354          | 100%               | -100%       | 100%        |
| Інші фінансові доходи                                            | 8 085         | 672            | -             | 179           | (7 413)                    | (672)           | 179            | -92%               | -100%       | 100%        |
| Інші доходи                                                      | -             | -              | 329           | 314           | -                          | 329             | (15)           | 0%                 | 100%        | -5%         |
| Інші витрати                                                     | 87            | 22             | -             | 9             | (65)                       | (22)            | 9              | -75%               | -100%       | 100%        |
| <b>Фінансовий результат до оподаткування: прибуток</b>           | <b>10 324</b> | <b>5 831</b>   | <b>7 178</b>  | <b>15 153</b> | <b>(4 493)</b>             | <b>1 347</b>    | <b>7 975</b>   | <b>-44%</b>        | <b>23%</b>  | <b>111%</b> |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток                            | (350)         | (1 100)        | (729)         | (1 000)       | (750)                      | 371             | (271)          | 214%               | -34%        | 37%         |
| <b>Чистий фінансовий результат: прибуток</b>                     | <b>9 974</b>  | <b>4 731</b>   | <b>6 449</b>  | <b>14 153</b> | <b>(5 243)</b>             | <b>1 718</b>    | <b>7 704</b>   | <b>-53%</b>        | <b>36%</b>  | <b>119%</b> |

Джерело: складено самостійно за даними [58]; [59]

## **РОЗДІЛ 3 РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ОПТИМІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ КОМПАНІЙ**

### **3.1. Шляхи вдосконалення кадрового потенціалу аудиторських компаній на прикладі ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА»**

Дослідження фінансових звітів та звітів про прозорість вказує на суттєвий вплив персоналу на ефективність компанії, особливо в аудиторському секторі. У зв'язку з цим виникає потреба в розширенні методологічного інструментарію для оцінки ефективності управління кадровим потенціалом аудиторської фірми. Це обумовлено тим, що при оцінці кадрового потенціалу аудиторської фірми ключовими критеріями є не лише рівень оплати праці, але і якість персоналу та результативність його діяльності.

Щодо вдосконалення сектору, визначено наступні шляхи:

- Дослідження нових методів оцінки вартості аудиторських послуг, які в сутності своїй більш орієнтовані на справедливу оцінку результатів роботи персоналу.
- Оптимізація витрат, пов'язаних із залученням та підвищенням ефективності персоналу, базуючись на аналізі фінансових звітів.
- Кількісне розширення персоналу для збільшення обсягу наданих послуг.
- Систематичний моніторинг чинників, які можуть впливати на результативність персоналу, з метою їх постійного вдосконалення.

В рамках першого шляху вдосконалення можливі різні підходи до оцінки вартості аудиторських послуг.

- Акордна оплата, зокрема, визначається і фіксується в договорі на проведення аудиторської перевірки перед її початком. Деякі аудиторські фірми встановлюють цю суму на основі певного відсотка від активів балансу або виручки підприємства. Недоліком цього методу є складність обґрунтування реальної трудомісткості роботи та передбачення непередбачених обставин.

- Погодинна оплата є найбільш поширеним підходом на ринку аудиторських послуг. Вона базується на оцінці однієї години або дня роботи аудитора з урахуванням його кваліфікації та передбачуваного обсягу роботи.
- Оплата за результатами передбачає оплату у вигляді частки від зекономлених для клієнта фінансових ресурсів, що може стимулювати аудиторів до ефективності та оптимального використання ресурсів.
- Комбінована оплата представляє собою комбінацію вищезгаданих форм і видів оплати, що може надати більш гнучкість у виборі підходу до кожного конкретного випадку

В залежності від різних чинників, метод визначення витрат може мінятися. Одними з головних чинників є вид діяльності підприємства, якому надаються послуги, обсяги виробництва, документообіг фірми, тощо.

Компанія ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» використовує саме комбіновану оцінку аудиторських послуг, так як вона охоплює усі можливі види оцінки та як наслідок має найбільший потенціал. Оборотною стороною полягає в тому, що даний вид оплати може потребувати більш досконалого розуміння особливостей функціонування компанії-клієнта.

Особливість використання комбінованої оцінки ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» полягає в тому, що методологія базується на оцінюванні ризиків. Для цього компанія виконує CEARM – Client Engagement Acceptance Risk Matrix, який інтегровано в програмне забезпечення Global Focus. Оцінка замовника як потенційного клієнта або продовження співпраці з уже існуючим клієнтом відбуваються на основі форми оцінки прийняття/продовження співпраці.

З метою оптимізації процесу оцінки ризиків компанія умовно їх розподіляє на невід’ємні ризики, ризики контролю та ризики невиявлення.

До невід’ємних ризиків можна віднести наступні:

- Ризик шахрайства, який полягає у навмисно неправильному відображенні і представленні даних обліку і звітності. В умовах нестабільного законодавства та значної різноманітності господарських

операцій на підприємстві існує можливість виникнення відхилень у бухгалтерській звітності підприємства-клієнта.

- Невід’ємний ризик стосовно фінансової звітності, який виявляється в тому, що певні розділи звітності, за своєю природою, виявляють більшу схильність до викривлень у порівнянні з іншими. Наприклад, статті, вартість яких визначається головним чином на підставі суджень керівництва, демонструють вищу ймовірність помилок, ніж інші компоненти фінансової звітності.
- Ризик на рівні твердження керівництва підприємства. Вразливість окремих елементів фінансової звітності щодо певних видів помилок. Наприклад, фіксація факту існування активу може представляти собою виклик, особливо під час його інвентаризації.

Ризик контролю полягає в ймовірності факту неефективності внутрішнього контролю на підприємстві при запобіганні суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок помилки [60]; [61]; [62]; [63].

Оцінка ризику контролю проводиться з урахуванням таких факторів:

- Ефективність системи внутрішнього контролю, яка полягає в її оцінці результативності запобігання або виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності.
- Оцінка важливості класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації для фінансової звітності.
- Вплив зовнішніх факторів, таких як зміни в законодавстві або нормативно-правових актах, на систему внутрішнього контролю клієнта.

Ризик невиявлення базується на ймовірності факту невиявлення аудитором суттєвих викривлень фінансової звітності, навіть якщо вони існують.

Другий підхід, який передбачає оптимізацію витрат аудиторської компанії, пов'язаних із залученням та підвищенням ефективності персоналу, тісно взаємодіє з законодавчою базою країн. Зокрема, відповідно до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність", аудитор – це фізична

особа, що підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності [65].

У зв'язку з цим в компанії існують конкретні законодавчі стандарти стосовно якості персоналу. Задля оптимізації слід враховувати основні аспекти витрат, пов'язаних із персоналом.

Витрати безперервне навчання, які пов'язані з різними формами підготовки аудиторів та інших працівників, спрямованими на ефективне надання аудиторських послуг. Серед методів оцінки ефективності можна використовувати аналіз структури витрат, аналіз динаміки витрат на безперервне навчання, а також визначення частки витрат, пов'язаних із послугами сторонніх осіб та середню вартість безперервного навчання 1 аудитора за рік.

Окрім цього, слід враховувати витрати на ротацію аудиторів, які можуть включати перепідготовку та призводити до збільшення витрат на надання аудиторських послуг. Оцінку можна проводити за допомогою аналізу динаміки витрат на ротацію за елементами та видами, визначення частки витрат, пов'язаних із збільшенням собівартості аудиторських послуг, та середню вартість витрат на ротацію 1 аудитора за рік.

Також важливо враховувати витрати на забезпечення незалежності та уникнення конфлікту інтересів. Оцінка може включати аналіз динаміки витрат за елементами та видами, визначення частки витрат, яка припадає на одного аудитора, забезпечуючи високу якість та дотримання стандартів у сфері аудиторської діяльності.

В ТОВ «БЕКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА» дана методика орієнтована не на витратний метод, а на кількісний метод характеризується кількістю співробітників маючих певні документи підтверджуючі їхні знання. Так наприклад в звіті про прозорість компанія звітує про те, що станом на 31 грудня 2022 року 23 працівника включені до реєстру аудиторів України, 16 співробітників були повними членами Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА), 2 осіб мали кваліфікацію «Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер» (CIPA).

У контексті стратегічного управління, підхід компанії акцентується на вирощуванні кадрів шляхом систематичного навчання та професійного зростання особового складу з самого початкового етапу. Відзначено, що дана стратегія зорієнтована на розбудову кадрового потенціалу спочатку з молодших посад, а ніж на стимулювання вже досвідчених фахівців, які працювали в інших аудиторських компаніях.

Основою для успішної реалізації даної стратегії є власна матриця професійного розвитку персоналу. Ця концепція передбачає застосування співробітниками інформаційно-аналітичних систем, узгоджених з міжнародними стандартами фінансової звітності та US GAAP. Співробітники активно залучаються до внутрішніх тренінгів, семінарів та освітніх заходів, організованих в мережі компанії.

Ця стратегія, віддана довгостроковій співпраці з працівниками, надає їм можливість не тільки отримати спеціалізовані знання, але й застосовувати їх на практиці у відповідності з вимогами високих стандартів. Крім того, значна увага приділяється проміжним кваліфікаційним програмам, спрямованим на здобуття знань з ключових професійних дисциплін за скороченими термінами. Прикладами таких програм можуть бути "Диплом з Міжнародних стандартів фінансової звітності" (DipIFR) та "Сертифікований бухгалтер-практик" (CAP).

Третьою з можливих стратегій вдосконалення персоналу, яку компанії можуть обрати, є стратегія кількісного розширення персоналу. Початковою перевагою такої стратегії є здатність швидко реагувати на зростання попиту на аудиторські послуги. Здійснення такого розширення дозволяє компанії оперативно формувати команди та адаптуватися до змін в обсягах роботи. Такий метод також може забезпечити гнучкість у відповіді на змінні потреби ринку.

Однак, існують і недоліки використання стратегії. Проблема в недоцільності чисельності співробітників поруч із актуальним попитом на аудиторські послуги. Відсутність відповідності між кількістю персоналу та обсягами роботи може призвести до асиметрії в розподілі завдань та вплинути на якість виконаної роботи.

Крім того, в прагненні до кількісного розширення, спроби залучити більше клієнтів можуть спричинити зниження якості роботи самого персоналу. Підвищення обсягу роботи може вплинути на рівень втомленості та зниження ефективності працівників, що може в свою чергу позначитися на задоволеності клієнтів та репутації компанії.

Додатковим аспектом, що важливо враховувати, є ризик емоційного вигорання співробітників при високих темпах роботи та безкомпромісній орієнтації на збільшення клієнтської бази. Це може призвести до погіршення робочого клімату, збільшення текучості персоналу та загрози збереженню високого рівня професіоналізму.

Отже, стратегія кількісного розширення персоналу, хоча й може забезпечити оперативність у відповіді на ринкові виклики, все ж таки супроводжується істотними ризиками, пов'язаними з якістю та стійкістю персоналу, а також здатністю забезпечити високий рівень задоволеності клієнтів.

Четвертий з наведених шляхів вдосконалення полягає у систематичному моніторингу чинників, які потенційно можуть впливати на результативність персоналу в секторі аудиторської діяльності з метою постійного вдосконалення. Такий підхід сприяє забезпеченню ефективності та високої якості аудиторських послуг через систематичний аналіз та вдосконалення внутрішньої діяльності персоналу.

Однією з ключових переваг систематичного моніторингу є можливість швидко реагувати на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі, що може впливати на ефективність персоналу. Це дозволяє компанії реагувати на зміни в законодавстві, впроваджувати нові технології та методології, а також адаптувати стратегії управління персоналом до ринкових тенденцій.

Недоліком використання методу систематичного моніторингу є його коштовність в плані необхідності значних ресурсів та внутрішніх зусиль для підтримки його функціонування. Зокрема, необхідно впроваджувати та підтримувати інформаційні системи для збору та аналізу даних, а також надавати додаткову підготовку персоналу для використання цих інструментів. Крім того,

постійний моніторинг може призвести до перевантаження працівників та потреби впровадження ефективних стратегій управління робочим часом для збереження високого рівня продуктивності та уникнення емоційного вигорання.

З іншого боку, систематичний моніторинг є невід'ємною частиною стратегії постійного вдосконалення персоналу. Аналіз впливових факторів на результативність дозволяє ідентифікувати потенційні проблеми та впроваджувати корекційні заходи забезпечення ефективності та високої якості аудиторської роботи. Такий підхід допомагає уникнути резонансних проблем та підтримує постійний розвиток кадрів.

В свою чергу ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» для оцінки продуктивності персоналу компанія розробила систему ключових показників ефективності (КРІ), які працівники мають досягати протягом року перед щорічним оцінюванням. У процесі аналізу компетентності та вимог для подальшого кар'єрного зростання враховуються технічні знання, академічна та професійна кваліфікація, участь у внутрішніх семінарах, навички аналітичного мислення та комунікабельності, здатність навчатися та працювати в команді, розвиток ділових відносин з клієнтами, а також особисті якості та професійні вимоги. Це оцінювання неодмінно включає в себе аналіз якості виконаної роботи та визначає важливу роль у сучасному управлінні. Він також володіє рядом незаперечних переваг, серед яких особливо важливою є активна залучення співробітників до систематичного моніторингу власних показників ефективності. Система дозволяє ефективно стимулювати та спрямовувати трудові ресурси, забезпечуючи чітке визначення та вимірювання конкретних цілей та завдань.

Головною перевагою використання системи КРІ є те, що вона допомагає створити у співробітників чітке уявлення про очікувані результати та основні показники, що підлягають відстеженню. Це робить цілі та завдання конкретними, вимірюваними та досяжними. Кожен працівник може відслідковувати свій власний вклад у досягнення стратегічних цілей компанії та взаємодіяти зі спільними напрямками розвитку.

Залучення співробітників до відстеження їхньої власної продуктивності в системі KPI викликає позитивні емоції та бажання досягти високих результатів. Конкретні цілі та прозорі механізми винагородження, такі як щорічні премії чи підвищення у посаді, стають мотивуючими факторами для працівників, що сприяє підвищенню їхнього професійного зростання.

Підсумовуючи, система KPI дозволяє створити ефективний механізм для відстеження та оцінки роботи співробітників, сприяючи їхній активній участі у досягненні стратегічних цілей компанії. Ця система надає чіткі метрики та стимули, що сприяють залученню персоналу до власного професійного розвитку та впровадженню стратегічних завдань, що є важливим елементом успішного управління.

На основі проаналізованої інформації з сфери персоналу було складено SWOT-аналіз, наведений в Таблиці 3.1., який дозволить виявити ключові переваги та недоліки системи менеджменту персоналом обраної компанії.

SWOT-аналіз обрано як інструмент для вивчення сфери управління персоналом через його унікальність у систематизації внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на компанію. Цей підхід надає можливість детально проаналізувати внутрішні сили та слабкі сторони, а також зовнішні можливості та загрози, створюючи повний образ управлінського ландшафту.

Підсумовуючи, вдосконалення сектору управління персоналом аудиторських компаній передбачає використання нових методів оцінки вартості послуг, оптимізацію витрат на персонал та систематичний моніторинг чинників для постійного вдосконалення результативності. Розглянуті різні шляхи вдосконалення, їх переваги та недоліки, а також був розглянутий приклад ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна", який підкреслює необхідність гнучкості у виборі методу, залежно від конкретних умов і потреб клієнта.

Таблиця 3.1.

**SWOT аналіз системи управління персоналом ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА»**

| <b>Strengths (Сильні сторони):</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b>Weaknesses (Слабкі сторони):</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1. Використання комбінованої системи оцінки вартості аудиторських послуг.</p> <p>2. Власна система KPI, яка залучає співробітників до відстежування свого прогресу та підвищення свого рівня професійності.</p> <p>3. Наявність належних атестатів та ліцензій, які дозволяють здійснювати аудиторську діяльність на території України.</p>                                                                         | <p>1. Необхідність в значних ресурсах та внутрішніх зусиль для підтримки функціонування моніторингової системи.</p> <p>2. Орієнтація на кількісний показник персоналу, який має необхідну кваліфікацію.</p> <p>3. Сезонна варіативність праці, яка обумовлює витрати на збереження працівника, навіть у випадку відсутності необхідності у його повній зайнятості протягом певного періоду.</p>                                                                                                        |
| <b>Opportunities (Можливості):</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b>Threats (Загрози):</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <p>1. Можливість залучення та розвитку висококваліфікованих працівників, сприяючи їхньому професійному зростанню.</p> <p>2. Розвиток HR-технологій, таких як системи управління персоналом та аналізу даних, для поліпшення роботи та оптимізації процесів.</p> <p>3. Використання сучасних HR-технологій, таких як системи управління персоналом та аналізу даних, для поліпшення роботи та оптимізації процесів.</p> | <p>1. Втрата фінансових ресурсів пов'язаних із підготовкою внаслідок виходу працівника з компанії.</p> <p>2. Недостатня кількість даних, яка може ускладнити прийняття управлінських рішень</p> <p>3. Економічна нестабільність, яка може призвести до обмеження фінансових ресурсів для HR-функцій, таких як найм, навчання та розвиток персоналу.</p> <p>4. Конфлікти між співробітниками чи між різними підрозділами можуть впливати на внутрішній клімат та сприйняття корпоративної культури.</p> |

*Джерело:* складено на підставі [60]; [61]; [62]; [63].

### **3.2. Вдосконалення діяльності аудиторських компаній через інтеграцію цифрових технологій у процеси аудиту.**

На підставі результатів аналізу нематеріальних активів зазначених в підрозділі 2.1 була виявлена до 2021 року тенденція до зростання балансової вартості. Дане зростання пов'язано з існуючою на сьогоднішній день проблематикою автоматизації аудиторських процедур, яка в контексті аудиторської фірми, може стати вирішальним фактором для оптимізації робочих процесів та підвищення продуктивності. Сучасні технології в контексті аудиторських процедур дозволяють здійснювати ефективний моніторинг фінансової звітності, проводити аналіз ризиків та виявляти аномалії в фінансових операціях на більш швидкому та точному рівні. Вирішення даного питання в довгостроковому плані мало б багато переваг як, для аудиторських компаній, так і для їхніх клієнтів.

Однією з ключових переваг впровадження нових технологій діджиталізації аудиту є здатність обробляти великі обсяги даних в режимі реального часу, що дозволяє аудиторам оперативно реагувати на зміни в фінансовій звітності та негайно виявляти потенційні ризики. Крім того, автоматизація спрощує процес взаємодії з клієнтами, забезпечуючи швидший обмін інформацією та підвищуючи рівень довіри.

Іншою перевагою є те, що впровадження цифрових технологій в рамках автоматизації не тільки в аудиту а й у інших галузях призведе до покращення економічного становища в країні. Згідно з експертною оцінкою ініціативи "Цифрова адженда України" та Українського Інституту Майбутнього, впровадження цифрових технологій може призвести до наступних позитивних наслідків для українського бізнесу: збільшення промислового виробництва на 7–10% щороку, підвищення високотехнологічних сегментів на 20% щороку, росту пропускної здатності виробництва до 60%, збільшення кількості вчасно виконаних замовлень до 95%, скорочення запасів до 20%, підвищення ефективності встановленого обладнання на 15%, скорочення простоїв

обладнання до 22%, та зменшення витрат на закупівлю до 30%. Крім того, передбачається додаткове залучення інвестицій у розвиток Індустрії 4.0, як у виробництві, так і в центрах досліджень та розробок, інкубаторах та технологічних компаніях [66].

Процес впровадження цифрових технологій в галузь аудиту має ряд проблем, які затрудняють пошук ефективних та безперебійних рішень для аудиторських компаній. Деякі з цих проблем, представлені на рисунку 3.2, вимагають докладного вивчення та аналізу для розробки оптимальних стратегій подолання.

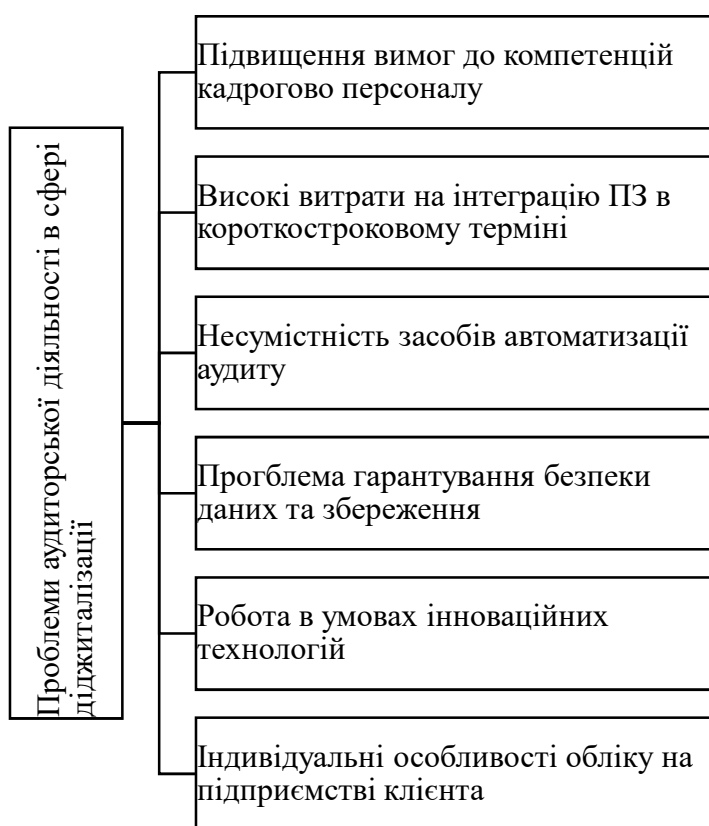


Рис.3.2. Ключові проблеми у процесі діджиталізації аудиторських процедур

*Джерело:* складено на підставі [67]

Перша проблема полягає підвищенні вимог до кадрового персоналу аудиторської компанії. Аудиторська практика, аналогічно іншим аналітичним видам діяльності, постає перед завданням раціональної організації роботи кадрів. Навіть за наявності спеціалізованих знань у сфері аудиту, процес ведення перевірки буде передбачати необхідність володіння навичками користування

програмами автоматизації. Також залучення спеціалістів з третьої сторони для виконання окремої частки роботи або у команді, буде потребувати процесу навчання роботи з обраною програмою. Організація ефективного процесу навчання навичкам користування програмами для великої кількості працівників ускладнена і може викликати проблеми повторного контролю та зміщення відповідальностей, що призводить до неефективного використання часу аудитора та необґрунтованого збільшення вартості аудиторських послуг. З метою вирішення даного питання пропонується розробити внутрішню систему інструкцій і довідникових матеріалів, враховуючи їхню сумісність та зручність у використанні. В подальшому це сприятиме швидшому та ефективнішому освоєнню персоналом необхідних навичок. Іншою рекомендацією є впровадження постійних навчальних програм для аудиторів, спрямованих на поглиблення їхніх знань у сфері програмного забезпечення та автоматизованих інструментів.

Проблема високих витрат на інтеграцію програмного забезпечення в аудиторській компанії в короткостроковому періоді потає з кількох причин. По-перше, це може впливати з складності самого програмного продукту, який може вимагати значних зусиль для його адаптації та впровадження в існуючі бізнес-процеси. По-друге, необхідність швидкого впровадження може призвести до витрат на додаткові ресурси та спеціалізований персонал для забезпечення ефективної інтеграції в обмежений часовий рамок. Крім того, унікальні вимоги аудиторської діяльності можуть ускладнювати процес адаптації програмного забезпечення до конкретних потреб компанії, збільшуючи загальні витрати на інтеграцію.

Проблема несумісності засобів автоматизації аудиту може призводити до втрати часу і продуктивності, оскільки різні інструменти не можуть ефективно обмінюватися інформацією, що ускладнює проведення аудиторських процесів. Технічні проблеми, пов'язані з несумісністю, можуть вимагати значних зусиль для вирішення, що впливає на ефективність та швидкість виконання завдань. Забезпечення сумісності між різними засобами автоматизації стає ключовим

аспектом для забезпечення плавного та ефективного проведення аудиторської діяльності.

У даному контексті обґрунтовано визначення ряду стратегічних підходів, які сприяють або забезпечують ефективне впровадження цифрових технологій у сфері аудиту. Серед них слід виділити такі важливі аспекти, як централізація, стандартизація та автоматизація, які відображено на Рис.3.2.

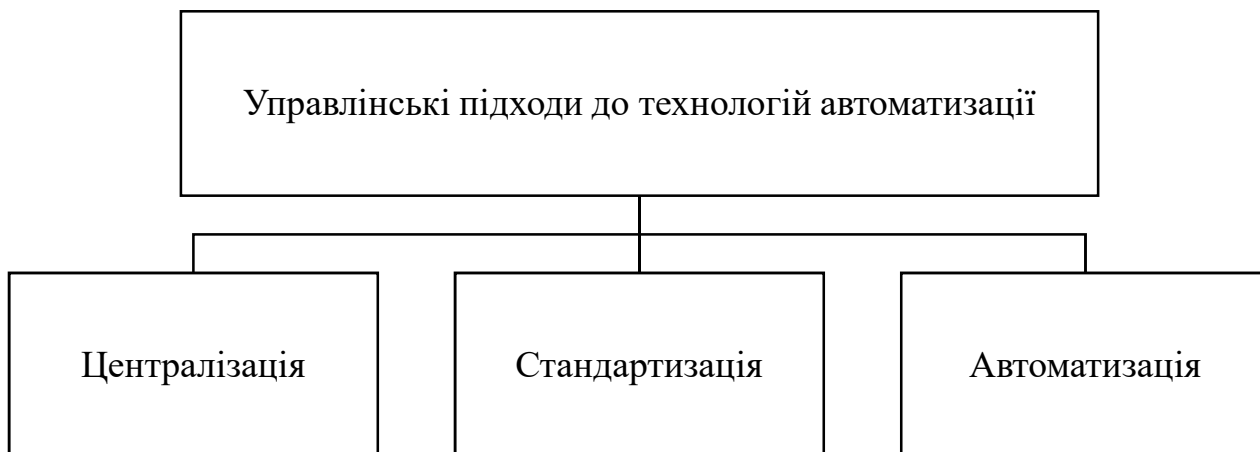


Рис.3.2. Управлінські підходи до процесу автоматизації аудиторських процедур

*Джерело:* складено на підставі [68]

Централізований підхід передбачає концентрацію всіх інструментів моніторингу та контролю на рівні одного єдиного центру. Такий підхід сприяє однаковому рівню доступу до інформації для всього аудиторського персоналу. Але серед недоліків існує потенційна проблема гарантій безпеки. Концентрація всієї інформації в одному центрі може зробити систему більш вразливою до потенційних загроз безпеки та несанкціонованого доступу. Такий ризик стає особливо актуальним у сфері аудиту, де зберігається велика кількість конфіденційної та чутливої інформації.

Підхід стандартизації полягає в уніфікації програмних забезпечень, які використовуються в галузі аудиторських послуг. Даний підхід має полегшити взаємодію між різними частинами аудиторської організації та забезпечити стандартизованість процесів. Але серед недоліків слід відмітити, що даний

підхід може призвести до втрати гнучкості в реагуванні на унікальні вимоги та специфічні ситуації, що виникають в процесі аудиту. Також слід відмітити, що існує ризик втрати конкурентоспроможності, оскільки стандартизовані рішення можуть не завжди відповідати індивідуальним потребам клієнтів чи особливостям конкретного проекту.

Підхід автоматизації дозволяє ефективно та злагоджено виконувати аудиторські процедури. Застосування цифрових інструментів може пришвидшити обробку даних та зменшити ймовірність помилок в процесі аудиту. Однак недоліками можуть бути високі витрати на впровадження та підтримку автоматизованих систем.

Також існує можливість виникнення питань щодо законодавчого регулювання в галузі відповідних стандартів аудиту та вимагати додаткових витрат на впровадження нових правових вимог. Це може породжувати необхідність перегляду та адаптації внутрішніх процедур аудиторської компанії відповідно до змінених нормативів та вимог, що виникають у зв'язку із законодавчими ініціативами. Такий контекст може призвести до ускладнення виконання аудиторських завдань та висунення вимог до збільшення ресурсів, спрямованих на внесення необхідних коректив. Зокрема, може становитися важливим розгляд адекватних заходів для забезпечення відповідності компанії новим правилам та забезпечення високого стандарту дотримання законодавчих нормативів у сфері аудиту [69].

Основними на сьогоднішній день програмними продуктами, якими користуються в галузі аудиту є наступні (Рис.3.3.).

Основні функції Inflo включають автоматизацію завдань з підготовки даних, дозволяючи програмі імпортувати, очищати та формувати дані для подальшого аналізу. Крім того, програма пропонує потужні аналітичні функції, такі як аналіз тенденцій, відхилень, залежностей та аномальних даних, сприяючи виявленню ризиків та відхилень.

|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Inflo Software    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• програма допомагає аудиторам та їх клієнтам ефективно обмінюватися інформацією та співпрацювати в процесі аудиту</li> <li>• програма дозволяє аудиторам швидко та ефективно аналізувати великі обсяги даних, а також виявляти ризики та відхилення.</li> </ul>                                      |
| Global Focus      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• програма дозволяє організаціям розробляти та впроваджувати процеси оцінки ризиків, які відповідають їхнім конкретним потребам. Також програма дозволяє відстежувати та контролювати ризики, щоб забезпечити їх ефективне управління.</li> </ul>                                                     |
| Caseware Software | <ul style="list-style-type: none"> <li>• програма автоматизує процеси фінансового контролю, аудиту та формування звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.</li> </ul>                                                                                                                                             |
| Excel             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• програма, орієнтовна на вирішення завдань (прискорення і аналіз оборотності; аналіз ліквідності; аналіз рентабельності контроль ефективності роботи по стягненню сумнівних боргів; управління запасами; оптимізація витрат; виявлення спотворень в системі бухгалтерського обліку, тощо)</li> </ul> |

Рис.3.2. Управлінські підходи до процесу автоматизації аудиторських процедур

*Джерело:* складено на підставі [70];[71]

Додатково, програма надає широкий спектр інструментів візуалізації даних, таких як графіки, таблиці, карти та діаграми, що допомагають аудиторам краще зрозуміти дані та виявляти потенційні ризики. Ці функції спрямовані на підвищення ефективності та якості аудиту, а також на зменшення витрат на його проведення. Inflo яке доступне в хмарі, надає можливість аудиторам отримувати доступ до неї з будь-якого місця та пристрою, що додатково підвищує його практичність [70].

Global Focus представляє собою хмарне програмне забезпечення для оцінки, управління та контролю ризиків в організаціях. Засоби програми

спрямовані на розробку та впровадження процесів, які сприяють зниженню впливу ризиків. Global Focus пропонує розширений набір інструментів і методологій для ефективної роботи з ризиками. Програма дозволяє організаціям оцінювати ризики, користуючись різноманітними інструментами та методологіями, а також впроваджувати процеси управління ризиками з метою їх мінімізації. Широкий спектр інструментів Global Focus дозволяє відстежувати та контролювати ризики для забезпечення їх ефективного управління.

CaseWare виконує основні функції, спрямовані на ефективне здійснення аудиторського процесу. Зокрема, ця програмна платформа надає значний внесок у планування, виконання та документацію аудиторських завдань, використовуючи автоматизацію для оптимізації рутинних операцій. Крім того, CaseWare виявляє потенційні ризики, що сприяє підвищенню якості проведеного аудиту, забезпечуючи точність та систематичність у аналізі фінансової інформації підприємства [71].

### **Висновки до розділу 3**

1. Комбінована оцінка вартості аудиторських послуг, як один з методів вдосконалення кадрового потенціалу аудиторської компанії є оптимальнішим, так як охоплює усі можливі види оцінки та як наслідок має найбільший потенціал справедливо оцінювати вартість професійних послуг фахівців компанії. Однак недолік даного методу полягає в тому, що даний вид оплати потребує більш досконалого розуміння особливостей функціонування компанії-клієнта.
2. Аналіз методу кількісного розширення показав недосконалість даного шляху через високі ризики непередбачуваних втрат та неефективність у управлінні комплексністю даних.
3. Впровадження цифрових технологій в аудит є вагомим фактором, спрямованим на підвищення рівня ефективності та оперативності аудиторської практики. Проте, для досягнення оптимальних результатів, необхідно ретельно вирішити питання, пов'язані з процесом інтеграції цих технологій.
4. Технологічні інновації обіцяють оптимізацію аудиторських процесів та сприяння розвитку бізнесу в умовах сучасного цифрового середовища.

5. На шляху вирішення цих питань було визначено ключові стратегічні підходи, такі як стандартизація, автоматизація та централізація.

6. Метод стандартизації призначений для сприяння взаємодії між різними структурними одиницями аудиторської організації та забезпечення стандартизованості процесів має викликати ряд недоліки, зокрема, втрату гнучкості в реагуванні на унікальні вимоги та специфічні ситуації, що можуть виникати в процесі аудиторської діяльності.

7. Впровадження автоматизованого підходу у сфері аудиту виявляється ефективним та добре скоординованим для виконання аудиторських процедур. Застосування цифрових інструментів вказує на можливість прискорення обробки аудиторських даних та зменшення ймовірності виникнення помилок під час проведення аудиту. Однак важливо врахувати, що впровадження та підтримка автоматизованих систем можуть вимагати значних фінансових витрат, що є одним із потенційних недоліків даного підходу.

8. Централізований підхід, що передбачає консолідацію інструментів моніторингу в єдиному центрі, сприяє уніфікації доступу до інформації для аудиторського персоналу. Однак він супроводжується потенційною проблемою щодо забезпечення безпеки, оскільки концентрація конфіденційних даних може збільшити вразливість до можливих загроз та несанкціонованого доступу, особливо в контексті аудиторської сфери.

9. Крім того, розглянуто основні програмні забезпечення в аудиторській галузі, описані їхні функції та переваги. Усе це свідчить про необхідність і актуальність впровадження цифрових технологій у аудиторській практиці.

## ВИСНОВКИ

1. Діяльність аудиторських компаній сягає коріннями в середньовічну Європу, де виникла потреба в незалежних перевірках фінансових звітів. Основними історичними перспективами становлення діяльності аудиторської компанії є поява промисловості та зростання складності бізнесу. Як наслідок аудит став необхідним для забезпечення довіри до фінансової звітності.

2. Транснаціональні корпорації в галузі аудиту відіграють ключову роль у підтримці високих стандартів в умовах глобалізації ринку. На основі аналізу історичного аналізу подій було визначено основні критерії, які детермінують аудиторську компанію, як успішну. Головними з таких критеріїв відзначається незалежність та репутація аудиторської фірми.

3. Сучасні наукові дослідження свідчать про стрімкий розвиток нових методів аналізу діяльності аудиторських компаній. Одним з основних напрямків цих досліджень є визначення прибутковості аудиторських фірм та ідентифікація чинників, що сприяють її підвищенню. На прикладі, у праці Джефа Зеюн Чена "Прибутковість аудиторської фірми: Визначальні фактори та вплив на результати аудиту" 2022 року виявлено значну кореляцію між прибутковістю аудиторських фірм та якістю проведених аудитів, використовуючи оцінки історичних даних британських компаній за період 2008-2020 рр. Ще одним напрямком досліджень є вивчення впливу соціально-економічних потрясінь на стратегії аудиторських компаній. У роботі Ніколетти Фаркане та інших авторів "Сприйняття аудиторськими адаптивності роботи в дистанційному аудиті: перспектива COVID-19" 2022 року освітлені ключові аспекти переходу на дистанційну роботу аудиторів та її вплив на результативність. Це дослідження підкреслює збільшення ефективності аудиторів в умовах дистанційного аудиту. Іншою значущою темою є оцінка корпоративної культури в аудиторських фірмах та визначення чинників, які впливають на її зміну. У роботі "Культура аудиторської фірми: останні розробки та тенденції в літературі" 2020 року Кристина Томас Альберті та інших автори визначили, що сучасна культура

аудиторських фірм орієнтована на якість та професіоналізм, проте наявність впливу системи винагород може викликати комерціалізацію культури, що має потенційно негативні наслідки для галузі в цілому.

4. Аналіз діяльності аудиторських компаній проведених на прикладі ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» проведений на основі звітів про фінансовий стан, звітів про фінансові результати та звітів про прозорість за період 2019-2022 років виявив високу ліквідність компанії, яка підтверджується відсутністю довгострокових зобов'язань за весь аналізований період. Виявлено стабільне зростання балансової вартості нематеріальних активів до 2022 року, яке характеризується зміною стратегії в умовах невизначеності ринку внаслідок повномасштабного вторгнення в Україну. Аналіз фінансових результатів обраної компанії виявив, що ключовою складовою операційних витрат, яка впливає на функціонування підприємства, є витрати на оплату праці. За допомогою ретроспективного аналізу фінансових звітів та порівняльного аналізу діяльності компанії протягом останніх чотирьох років ми встановили, що витрати на оплату праці мають визначальний вплив на загальну структуру витрат. Це може бути пояснене тим, що професійні знання та навички співробітників аудиторської компанії безпосередньо впливають на якість та комплексність послуг, що надаються, що в свою чергу приводить до зростання попиту та задоволеності клієнтів.

5. Ринкова невизначеність може впливати на стабільність та прибутковість аудиторської компанії через непередбачувані зміни в попиті, витратах та конкурентному середовищі. За допомогою факторного аналізу, в якому враховувалися різні аспекти ринкової невизначеності, такі як зміни витрат на оплату праці, визначено, що ці зміни мають сильну статистичну кореляцію із середньою ставкою заробітної плати співробітників під час соціально-економічних потрясінь. Зокрема, виявлено, що в періоди глобальних подій, таких як пандемія COVID-19 в 2020 році та вторгнення в Україну в 2022 році, компанії в реакцію на невизначеність в ринковому середовищі вживали стратегічні заходи, такі як зменшення адміністративних витрат та оплати праці. Іншою

характерною рисою діяльності в умовах невизначеності є акцентування уваги на створенні резервів з метою швидкого реагування на можливі ризики. Такий підхід можна інтерпретувати, як виявлення пріоритету ліквідності компанією.

6. Аналіз результатів діяльності зроблений на прикладі ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» виявило потенційну ефективність стратегій, спрямованих на вдосконалення кадрового потенціалу. В рамках сектору було розглянуті такі шляхи, як дослідження нових методів оцінки вартості аудиторських послуг з метою переорієнтації той метод, який в більшості обґрунтовує професійні знання співробітників, які застосовуються при наданні послуг. Було визначено, що комбінована метод оцінки є найбільш потенційним, так як має ознаки усіх інших методів. Іншим шляхом було запропоновано оптимізація витрат пов'язаних із залученням та підвищенням ефективності персоналу, базуючись на аналізі фінансових звітів. Основою для успішної реалізації цієї стратегії є створення власної матриця професійного розвитку персоналу. Третім підходом до вдосконалення кадрового потенціалу було розглянута стратегія кількісного розширення персоналу. В рамках її огляду було виявлено, що даний підхід має багато недоліків і не є доречним в умовах ринкової невизначеності. Останнім методом було визначено систематичний моніторинг чинників, які потенційно можуть впливати на результативність персоналу в секторі аудиторської діяльності з метою постійного вдосконалення. Хоча даний метод має багато переваг на прикладі можливість швидко реагувати на зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі, даний метод потребує значних ресурсів та внутрішніх зусиль для підтримки його ефективного функціонування.

7. В рамках аналізу фінансового стану зробленого на прикладі ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна» виявлено актуальність шляху діджиталізації аудиторських процедур, як методу вдосконалення діяльності компаній в даній галузі. На прикладі дослідження Українського Інституту Майбутнього доведено позитивний вплив впровадження цифрових технологій не тільки на діяльність аудиторських компаній, а й на економіку країни в цілому. Розглянуто проблемні питання імплементації цього методу, такі як підвищення вимог до компетенцій

співробітників, проблема гарантування безпеки кондиційної інформації клієнтів. Визначено основні шляхи вирішення даних питань в рамках зміни управлінського підходу. Розглянуто основні приклади цифрових технологій для вдосконалення аудиторської діяльності та їх переваги.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Lee J. Government auditing in China / Lee, J. // The Journal of Accountancy. – 1986. – № 63. – С. 190-198.
2. History of auditing. A History of Accounting and Accountants. / [J. S. Mackay, E. Boyd, J. Row Fogo, A. Sloan, J. Patrick and others] – Edinburgh: Вид-во T.C. & E.C. Jack – 1905. – 74 с.
3. Audit Quality [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал KPMG. – Режим доступу: <https://kpmg.com/na/en/home.html>
4. Flint D. Philosophy and principles of auditing: An introduction: навч. посіб. / D. Flint– London: Macmillan Education. – 1988. – 200-202 с.
5. Teck-Heang L. The evolution of auditing: An analysis of the historical development / Teck-Heang, L & Ali, A. Md. // Journal of Modern Accounting and Auditing. – 2008. – № 12. – С. 1-8.
6. Adeyemi S. B. Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria / Adeyemi, S. B., & Fagbemi, T. O. // International Journal of Business and Management. – 2010. – № 5. – С. 169-179.
7. Evolution of auditing: From the traditional approach to the future audit. / [P.E. Byrnes, A. Al-Awadhi, B. Gullvist, H. Brown-Liburd, R. Teeter, and others] – Leeds: Вид-во Emerald Publishing Limited – 2012. – 1-9 с.
8. Dennis I. Auditing theory: навч. посіб. / I. Dennis – London: Routledge. – 2015. – 17 с.
9. Mautz R.K. The philosophy of auditing: навч. посіб. / R.K. Mautz – Florida: American Accounting Association – 1961. – 54-56 с.
10. Power M.K. Qualitative Research in Auditing: A Methodological Roadmap / Power, M.K & Gendron, Y. A. // Journal of Practice & Theory. – 2015. – № 34. – С. 147-165.
11. Lee T. Corporate audit theory. Chapman and Hall: навч. посіб. / T. Lee – London: Chapman & Hall. – 1993. – 101-105 с.

12. Watts R. L., Zimmerman J. L. Positive accounting theory: A Ten Year Perspective / R. L. Watts, J. L. Zimmerman // American Accounting Association. (Серія "The Accounting Review"). – 1990. – Vol. 63 №1– 131-156 с.
13. Porter B., Jon S. Principles of external auditing. / B. Porter, S. Jon – New Jersey: Wiley– 2003. – 57-59 с.
14. Chua, W.F. Radical developments in accounting thought. / W.F. Chua // American Accounting Association. (Серія "The Accounting Review"). – 1986. – Vol. 61 №4–601-632с.
15. Rynes S. From the Editors: Qualitative Research and the "Academy of Management Journal" / Rynes, S., Gephart, R. P. // The Academy of Management Journal. – 2004. – № 4. – С. 454-462.
16. Pratt M. G. For the Lack of a Boilerplate: Qualitative Research / Pratt M. G. // The Academy of Management Journal. – 2009. – № 5. – С. 856-862.
17. Power M. Auditing and the production of legitimacy / Power M. // Accounting Organizations and Society. – 2003. – №28 – 379-394 с.
18. Gendron, Y. Discussion of "The Audit Committee Oversight Process" / Gendron, Y. // Contemporary Accounting Research – 2010. – № 26 – 123-134 с.
19. Keating P. J. A Framework for classifying and evaluating the theoretical contribution of case research in management accounting / Keating, P. J. // Journal of Management Accounting Research. – 1995. – № 3. – С. 66-86.
20. Casterella J.R. Litigation Risk and Audit Firm Characteristics. [Електронний ресурс] – Режим доступу:  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=989614](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=989614)
21. Brown, R. G. Changing audit objectives and techniques. / Brown, R. G.// American Accounting Association. (Серія "The Accounting Review"). – 1962. – Vol. 37 №4 – 696-703 с.
22. Baker C.R. The varying concept of auditor independence, shifting with the prevailing environment / Baker, C.R. // The CPA Journal. – 2005. – № 24. – С. 22-28.

23. Auditing and assurance services, sixth edition. / Louwers, J. T., Ramsay, J. R., Sinason, H. D & Strawser, R. J. – New York: McGraw Hill Education. – 2015. – 54 с.
24. Gray, I., Manson, S. The audit process, principles, practice, and cases. / Gray, I., Manson, S. – Hampshire: Cengage Learning EMEA – 2009. – 173-191 с.
25. Watkins A. L. Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence / Watkins, A. L. Hillison, W & Moorcroft, S. E. // Journal of accounting literature.. – 2004. – № 23. – С. 153-193.
26. Levitt A. Renewing the covenant with investors. / Levitt A. // Speech by SEC Chairman., 10 May 2000 – New York: New York University Center for Law, 2000 – С. 1-2.
27. Transparency of Firms That Audit Public Companies.Consultation Report [Электронный ресурс] // Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions – Режим доступа:  
<https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>
28. Lang M. Cross-Sectional Determinants of Analyst Ratings of Corporate Disclosures / Lang, M., & Lundholm, R. // Journal of Accounting Research. – 1993. – № 31. – С. 246-271.
29. Bushman R. M. Financial accounting information and corporate governance / Bushman, R. M., & Smith, A. J // Journal of Accounting and Economics. – 2001. – № 3. – С. 237-333.
30. Financial accounting and corporate governance: A discussion. Journal of Accounting and Economics. / Sloan, R. G. – 2001. – 335-347 с. URL:  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410101000398>
31. Kanagaratnam K. Does corporate governance reduce information asymmetry around quarterly earnings announcements / Kanagaratnam, K., Lobo, G. J., & Whalen, D. J. // Journal of Accounting and Public Policy. – 2007. – № 4. – С. 497-522.

32. Lim S., Matolcsy Z., Chow D. The association between board composition and different types of voluntary disclosure. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180701507155>

33. Numan W. An empirical test of spatial competition in the audit market / Numan, W., & Willekens, M. // Journal of Accounting and Economics. – 2012. – № 53. – С. 450-465.

34. Boone J. P., Khurana I., Raman K. Audit Market concentration and Auditor Tolerance for Earnings Management. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://www.researchgate.net/publication/228166532\\_Audit\\_Market\\_Concentration\\_and\\_Auditor\\_Tolerance\\_for\\_Earnings\\_Management](https://www.researchgate.net/publication/228166532_Audit_Market_Concentration_and_Auditor_Tolerance_for_Earnings_Management)

35. Audit firm management code [Електронний ресурс] Офіційний веб-портал International Federation of Accountants. – Режим доступу: <https://www.ifac.org/>

36. Extended auditor's reports. A review of experience in the first. [Електронний ресурс] Офіційний веб-портал Financial Reporting Council. – Режим доступу: [https://www.frc.org.uk/documents/5740/Extended\\_auditors\\_reports\\_A\\_review\\_of\\_experience\\_in\\_the\\_first\\_year.pdf](https://www.frc.org.uk/documents/5740/Extended_auditors_reports_A_review_of_experience_in_the_first_year.pdf)

37. Cammack, S. E., Caban G. Audit Firm Concentration and Competition Effects of Consolidation Since. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://www.researchgate.net/publication/228270648\\_Audit\\_Firm\\_Concentration\\_and\\_Competition\\_Effects\\_of\\_Consolidation\\_Since\\_1997](https://www.researchgate.net/publication/228270648_Audit_Firm_Concentration_and_Competition_Effects_of_Consolidation_Since_1997)

38. Beattie, V., & Fearnley, S. The changing structure of the market for audit services in the UK a descriptive study. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838984710213?via%3Dihub>

39. McMeeking, K. Competition in the UK accounting services market University of Exeter working paper [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://www.researchgate.net/publication/235319557\\_Competition\\_in\\_the\\_UK\\_accounting\\_services\\_market](https://www.researchgate.net/publication/235319557_Competition_in_the_UK_accounting_services_market)

40. Rama, D. V., Read, W. J. Resignations by the Big 4 and the market for audit services. *Accounting Horizons*. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [https://www.researchgate.net/publication/247874552\\_Resignations\\_by\\_the\\_Big\\_4\\_and\\_the\\_Market\\_for\\_Audit\\_Services](https://www.researchgate.net/publication/247874552_Resignations_by_the_Big_4_and_the_Market_for_Audit_Services)

41. Barney J. B. Firm resources and sustained competitive advantage / Barney, J. B. // *Journal of Management*. – 1991. – № 17. – С. 99-120.

42. Roberts P. W. Corporate reputation and sustained superior financial performance / Roberts, P. W., & Dowling. G. R. // *Strategic Management Journal*. – 2002. – № 23. – С. 1077-1093.

43. Fombrun C. J. What is in a name: Reputation building and corporate strategy / Fombrun, C. J., & Shanley, M. // *Academy of Management Journal*. – 1990. – № 33. – С. 233-258.

44. Tsui A. S. Reputational effectiveness: Toward a mutual responsiveness framework / Tsui, A. S. // *Research in organizational behavior*. – 1994. – № 16. – С. 257-307.

45. Hirshleifer D. Managerial Reputation and Corporate Investment Decisions. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/smj.4250090505>

46. Gompers P. A. Corporate governance and equity prices / Gompers, P. A., Ishii, J. L., & Metrick, A // *Quarterly Journal of Economics*. – 2003. – № 64. – С. 107-155.

47. Loukil N., Yousfi O. Does corporate governance affect stock liquidity in the Tunisian stock market. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [https://www.researchgate.net/publication/48376605\\_Does\\_Corporate\\_Governance\\_Affect\\_Stock\\_Liquidity\\_in\\_the\\_Tunisian\\_Stock\\_Market](https://www.researchgate.net/publication/48376605_Does_Corporate_Governance_Affect_Stock_Liquidity_in_the_Tunisian_Stock_Market)

48. McGee, R. W. Corporate Governance in Developing Economies: Country Studies of Africa, Asia and Latin America. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [https://www.researchgate.net/publication/297330692\\_Corporate\\_governance\\_in\\_developing\\_economies\\_Country\\_studies\\_of\\_Africa\\_Asia\\_and\\_Latin\\_America](https://www.researchgate.net/publication/297330692_Corporate_governance_in_developing_economies_Country_studies_of_Africa_Asia_and_Latin_America)

49. Okpara J. O. Perspective on corporate governance challenges in a Sub-Saharan African Economy / Okpara, J. O. // Journal of Business and Policy Research. – 2010. – № 5. – С. 110-121.

50. Zajac E. J., Westphal J. D. The social construction of market value: Institutionalization and learning perspectives on stock market reactions / Zajac E. J., Westphal J. D. // American Sociological Review. – 2006. – №69– 433-457 с.

51. Daily C. M., Dalton, D. R., Cannella A. A. Corporate governance: decades of dialogue and data. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [https://www.researchgate.net/publication/271808808\\_Introduction\\_to\\_special\\_topic\\_forum\\_corporate\\_governance\\_Decades\\_of\\_dialogue\\_and\\_data](https://www.researchgate.net/publication/271808808_Introduction_to_special_topic_forum_corporate_governance_Decades_of_dialogue_and_data)

52. Bednar M. K. Watchdog or lapdog? A behavioral view of the media as a corporate governance mechanism. / Bednar, M. K. // Academy of Management Journal. – 2012. – № 55. – С. 131-150.

53. Sanders G. W. Sorting things out: Valuation of new firms in uncertain markets / Sanders, G. W., & Boivie, S. // Strategic Management Journal. – 2004. – № 25. – С. 167-186.

54. Chen J. Z., Elemes A., Hope O.K., Yoon A. S. Audit-Firm Profitability: Determinants and Implications for Audit Outcomes. / J. Z. Chen, A. Elemes, O.K. Hope, A. S. Yoon// European Accounting Association. (Серія “European Accounting Review”). – 2022. – Vol. 61 №4 – 1-28 с.

55. Farcane N., Bunget O. C., Blidisel R., Dumitrescu A. C., Delia D., Oana B. Auditors’ perceptions on work adaptability in remote audit: a COVID-19 perspective [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/1331677X.2022.2077789>

56. Alberti T., Bedard J.C., Bik O., Vanstraelen A. Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in Literature. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2020.1846574>

57. May M. The Effect of Audit Quality on Firm Performance: A Panel Data Approach / May M. Elewa, Rasha El-Haddad // International Journal of Accounting and Financial Reporting. – 2019. – № 9. – С. 230-241.

58. Фінансова звітність ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА" за 2021-2022 рр.  
[Електронний ресурс] – Режим доступу:

[https://clarity-project.info/edr/30373906/finances?current\\_year=2022](https://clarity-project.info/edr/30373906/finances?current_year=2022)

59. Фінансова звітність ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА" за 2019-2021 рр.  
[Електронний ресурс] – Режим доступу:

[https://clarity-project.info/edr/30373906/finances?current\\_year=2022](https://clarity-project.info/edr/30373906/finances?current_year=2022)

60. Звіт про прозорість ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА" за 2019 рік  
[Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://bakertilly.ua/about/annual-reports/звіт-з-прозорості-за-2019-рік/>

61. Звіт про прозорість ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА" за 2020 рік  
[Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://bakertilly.ua/about/annual-reports/звіт-про-прозорість-за-2020-рік/>

62. Звіт про прозорість ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА" за 2021 рік  
[Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://bakertilly.ua/about/annual-reports/звіт-про-прозорість-за-2021-рік/>

63. Звіт про прозорість ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА" за 2022 рік  
[Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://bakertilly.ua/about/annual-reports/звіт-про-прозорість-за-2022-рік/>

64. УКРАЇНА: вплив COVID-19 на економіку і суспільство [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Департаменту стратегічного планування та макроекономічного прогнозування Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. – Режим доступу: <https://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=bc5d2c61-1a7f-4ec7-8071-b996f2ad2b5a>

65. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 1999, № 40, ст.365 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

65. Україна 2030Е – країна з розвинутою цифровою економікою  
[Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Українського інституту

майбутнього – Режим доступу: <https://strategy.uifuture.org/kraina-z-rozvinutoyu-cifrovoyu-ekonomikoyu.html>

66. Онешко С.В. Стратегія розвитку аудиту в умовах цифрової економіки / Онешко С.В., Вітер С.А., Віремейчик А.М. // Журнал “Інвестиції: практика та досвід” – 2021. – № 15. – С. 64-69.

67. Як діджиталізація аудиту свідчить про епоху трансформацій. [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Ernst & Young – Режим доступу: [https://www.ey.com/uk\\_ua/digital-audit/audit-digitization-transformative-age](https://www.ey.com/uk_ua/digital-audit/audit-digitization-transformative-age)

68. Бурлан С.А. Аудит у сучасному інформаційному середовищі [Електронний ресурс] / Бурлан С.А. // Ефективна економіка . – 2023. – № 1 – Режим доступу: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/issue/view/55>

69. Inflo: Products. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.inflosoftware.com/products/digital-collaboration>

70. CaseWare: Inflo: Products. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://caseware.com.ua/audit/>