

УДК 657.6-044.3

О. Е. Лубенченко,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри “Облік і аудит”,
Державний економіко-технологічний університет транспорту,
E-mail: audit.alchevsk@gmail.com

Визначення факторів, що впливають на оцінку привабливості суб’єктів аудиту при наданні супутніх послуг

Виявлено фактори, що впливають на оцінку привабливості суб’єктів аудиту при наданні супутніх послуг. Розглянуто існуючі способи оцінки прийнятності консалтингових послуг із застосуванням інтегрального показника та моделі EFQM – моделі досконалості Європейського фонду управління якістю. Виділені якісні конкурентні характеристики послуг на ринку консалтингу та цінові чинники. На підставі цього запропонована матрична модель представлення показника привабливості супутніх послуг. Розглянуто визначення поняття “результативність”. Наголошено, що результативність є розширеним показником оцінювання діяльності аудиторських фірм при наданні супутніх послуг, але її зазвичай формує попит ринку на зазначені послуги.

Ключові слова: консалтингові послуги, результативність, суб’єкт господарювання, показник привабливості, модель EFQM, витрати, рентабельність.

О. Э. Лубенченко,

кандидат экономических наук,
доцент кафедры “Учет и аудит”,
Государственный экономико-технологический университет транспорта

Роль межбюджетных трансфертов в формировании доходов местных бюджетов Украины

Виявлені фактори, впливаючі на оцінку привлекательности суб’єктів аудиту при оказании сопутствующих услуг. Рассмотрены существующие способы оценки приемлемости консалтинговых услуг путем применения интегрального показателя и модели EFQM – модели совершенства Европейского фонда управления качеством. Выделены качественные конкурентные характеристики услуг на рынке консалтинга и ценовые факторы. На основании этого предложена матричная модель представления показателя привлекательности сопутствующих услуг. Рассмотрено определение понятия “результативность”. Отмечено, что результативность является более широким показателем для оценки деятельности аудиторских фирм при предоставлении сопутствующих услуг, но ее, как правило, формирует спрос рынка на такие услуги.

Ключевые слова: консалтинговые услуги, результативность, субъект хозяйствования, показатель привлекательности, модель EFQM, расходы, рентабельность.

O. E. Lubenchenko,

PhD in Economics,
Associate Professor, Department of Accounting and Audit,
State Economic and Technological University of Transport

Identification of Factors Influencing the Assessment of the Attractiveness of the Audit Subjects when Rendering Related Services

The process of outsourcing an external consultant for rendering related audit services such as preparation of financial information on selected issues is studied. Factors affecting the attractiveness assessment of audit companies when rendering the related services and the existing methods for assessing the acceptability of consulting services using the integrated parameter and EFQM model (model of excellence of the European Foundation of Quality Management) are reviewed. The outlined qualitative characteristics of auditor companies at the consulting market and the price factors lay the background for the proposed matrix model for presentation of the attractiveness index for related services. A review of definitions of “efficiency” is given. It is emphasized that the efficiency, being a broader indicator for evaluating audit companies in rendering related services,

is largely conditional on the market demand for these auditor services. Invitation of an external consultant (auditor) is conditional on several factors that need to be accounted for by the audit company personal: qualification of personnel, pricing of services; convenient (comfort) way of rendering services; assessment of the client performance after the auditor advice is accepted; assessment of losses and risks that may occur if the auditor's warnings are neglected; readiness of the management personnel of a client to take on the responsibility for the results of financial and economic operation after the auditor advice is accepted. Awareness of consideration for these factors allows a client company to take on the competitive position at the market.

Key words: *consulting services, performance, economic entity, index of attractiveness, EFQM Model, costs, profitability.*

Консалтингові послуги є необхідними для суб'єктів господарювання. Це спричинено складністю бухгалтерського обліку, частими змінами законодавства, зокрема законодавства у сфері бухгалтерського обліку, зовнішньоекономічної діяльності, оподаткування тощо. Тому менеджмент підприємств має визначитись із застосуванням консалтингу в діяльності шляхом або впровадження системи внутрішнього консультування, або через залучення незалежного аудитора-консультанта (експерта).

Проблеми забезпечення суб'єктів господарювання консалтинговими послугами перебувають у колі наукових інтересів таких вітчизняних учених: Т. Рибаківа [1; 2; 3], А. Воронкова [1; 2], І. Дмитренко [4], О. Гриценко [5], Ю. Рак [5], Т. Каменська [6].

Серед найбільш затребуваних напрямів надання аналізованих послуг зазначимо консультування з питань зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД). ЗЕД – це діяльність вітчизняних та іноземних суб'єктів господарювання, що має місце як на території України, так і за її межами. Порушення вимог чинного законодавства у сфері ЗЕД призводить до значних штрафних санкцій з боку як контролюючих органів, так і партнерів. Тому управлінський персонал суб'єктів ЗЕД все частіше звертається до консультантів-фахівців.

Метою статті є дослідження та удосконалення процесу залучення зовнішнього консультанта для надання супутніх аудиторських послуг – підготовки фінансової інформації з питань ЗЕД.

Консалтингові послуги є невід'ємною частиною надання аудиторських послуг і за Міжнародними стандартами аудиту вважаються за супутні, зокрема супутніми послугами з підготовки інформації [7]. Рішення суб'єкта господарювання щодо залучення зовнішнього консультанта визначається спроможністю саме цього суб'єкта господарювання самостійно вирішувати питання з інформаційного забезпечення. Для обґрунтованого вибору виконавця консалтингових проектів вітчизняними фахівцями було запропоновано інтегральний показник привабливості консультаційної пропозиції з вирішення проблем зовнішньоекономічної діяльності, розрахунок якого здійснюється за розробленою системою категорій і параметрів відповідно до встановлених переваг використання консалтингу, особливостей консалтингової послуги як товару-знання та вимог до взаємодії підприємства

і консультанта в консалтинговому процесі. Визначення цього інтегрального показника базується на математичному моделюванні й передбачає певну процедуру, послідовність етапів її проведення та відповідний інструментарій.

Цільова функція завдання вибору консультаційної пропозиції має вигляд:

$$z = \sum_{i=1}^{n_i} \beta_i \sum_{j=1}^{n_j} \alpha_{ij} \tilde{P}_{ij} \rightarrow \max, \quad (1)$$

де z – інтегральний показник привабливості консультаційної пропозиції; β – ваговий коефіцієнт категорії; α – ваговий коефіцієнт параметра; \tilde{P} – оцінка параметра консультаційної пропозиції у балах (для попереднього списку консультантів – лінгвістична змінна, для кінцевого списку – пропорційний бал); підрядкові індекси i та j відносять величини, відповідно, до параметрів і категорій оцінки консультаційної пропозиції,

$$i = \overline{1, n_i}, j = \overline{1, n_j}.$$

Кінцевим результатом розрахунку інтегрального показника привабливості консультаційної пропозиції є формування кластера найкращих консультантів. Остаточний вибір консультанта здійснюється суб'єктом господарювання з урахуванням вартості консультаційних пропозицій [1; 2; 3]. Такий підхід достатньо складний у застосуванні, його не можна вважати поширеним серед суб'єктів господарювання. За А. Воронковою та Т. Рибаківою, цінова політика є пріоритетним чинником при ухваленні рішення щодо залучення консультанта. Водночас на думку інших спеціалістів, якість послуги буде ключовим фактором щодо вибору аудитора – зовнішнього консультанта. Оцінку якості аудиторських послуг І. Дмитренко пропонує проводити за допомогою моделі EFQM – моделі досконалості Європейського фонду управління якістю, що представлена на рис. 1 (за даними [4]). Елементи моделі EFQM охоплюють значно більший діапазон параметрів, ніж встановлені Міжнародним стандартом контролю якості 1, та надають можливість: комплексно оцінити стан професійної діяльності аудиторської фірми за всіма компонентами якісного потенціалу, а також на процесному рівні встановити якість виконання конкретних завдань (зокрема, з обов'язкового аудиту) [4].

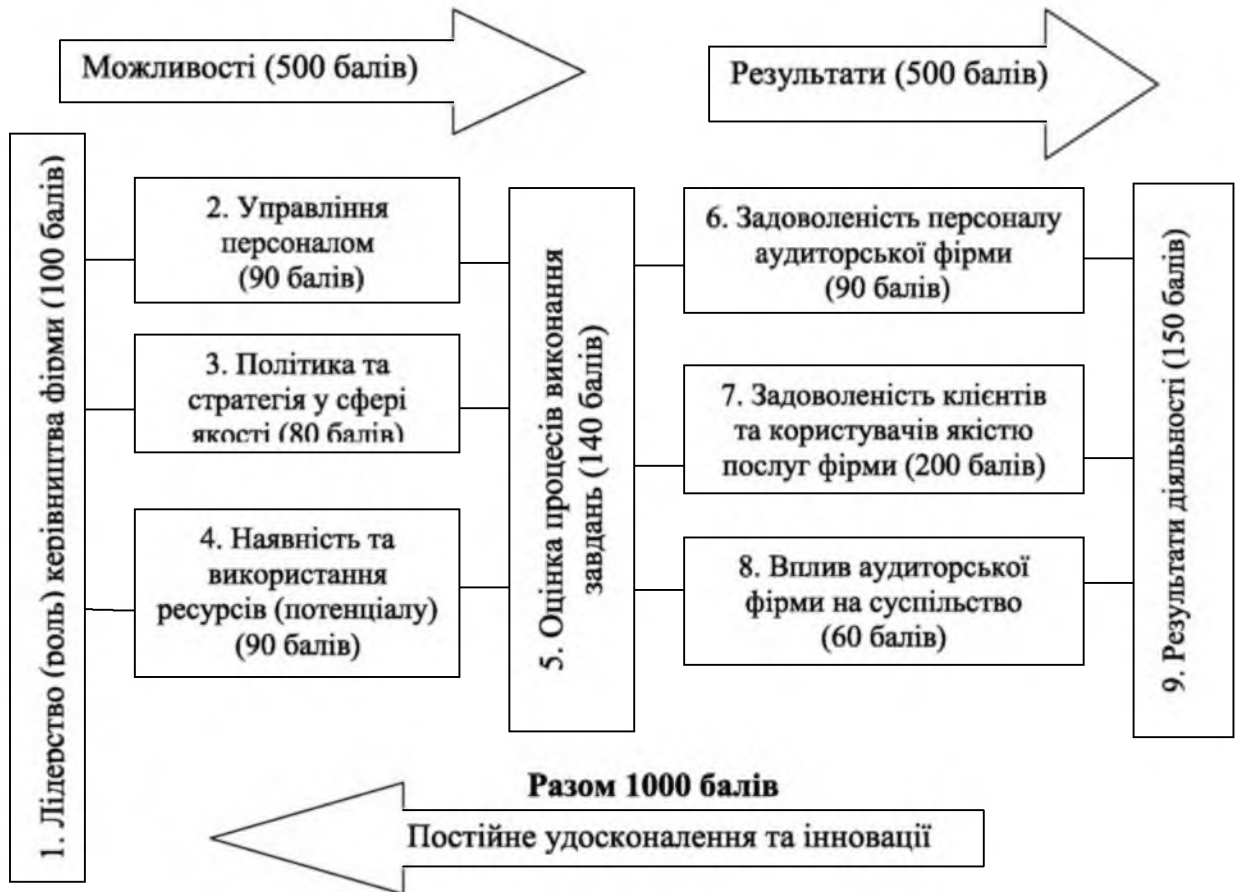


Рис. 1. Схема адаптованої моделі EFQM для оцінки якості роботи аудиторських фірм

Модель EFQM є системою зважених критеріїв (оцінних показників), що створює як методологічну основу формування загальної системи управління якістю, так і методичний інструмент кількісного вимірювання та зіставлення її досягнень з кращими професійними аналогами. Універсальний характер моделі EFQM дозволяє використовувати її для побудови системи внутрішньофірмового управління якістю аудиторських послуг (зазвичай завдань з надання впевненості), самооцінки та моніторингу якості роботи аудиторських фірм.

Насамкінець якість аудиторської послуги І. Дмитренко зводить до визначення результативності діяльності в балах за такими напрямками:

- результати діяльності, що стосуються співробітників (задоволеність персоналу аудиторської фірми);
- результати, що стосуються замовників (задоволеність клієнтів та користувачів якістю послуг);
- результати, що стосуються суспільства (вплив аудиторської фірми на суспільство);
- основні показники діяльності підприємства (фінансові результати) [4].

Отже, якість послуги у контексті діяльності аудиторської фірми є індикатором результативності, що не зводиться до звичайного показника “ефективність” або “рентабельність”, а є ширшою характеристикою.

О. Гриценко та Ю. Рак, розглядаючи конкурентне становище на ринку консалтингових послуг, виділяють такі їх якісні характеристики:

- економічність – вартість одиниці робочого часу;
- комфортність (безпечність) – показник співвідношення кількості працівників певного рівня;
- продуктивність – зміни виробітку клієнтської фірми [5].

Ці науковці також доходять висновку, що кваліфікація персоналу (комфортність і безпечність послуги) та ціна (економічність) впливатимуть на вибір консультанта, а відтак, – і на якість послуг.

Т. Каменська вбачає забезпечення якості аудиторських послуг шляхом упровадження системи моніторингу. Моніторинг аудиторського завдання – це специфічний елемент діяльності внутрішніх аудиторів, результатом якого є отримання інформації необхідної для розвитку підприємства та внутрішнього аудиту Володіючи

інформацією, керівник підприємства або підрозділу, що перевіряється, може здійснювати оцінку впливу рекомендацій, наданих за результатами аудиту, та проводити моніторинг за такими напрямками: ефективність діяльності після впровадження аудиторських рекомендацій; можливі втрати у разі відмови від них; ризики, можливі внаслідок невиправлення зауважень аудитора, та їх вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства [6]. Саме такий підхід, тобто залучення аудитора на основі моніторингу результату аудиторських послуг, на думку автора, можна застосовувати і до зовнішніх аудиторських перевірок при виконанні завдання з узгоджених процедур і завдань з підготовки інформації. Замовник послуг проводить

моніторинг і визначає, як аудиторські рекомендації вплинули на ефективність діяльності підприємства, чи не спричинили вони збитки, фінансові санкції тощо. Після проведення такого моніторингу замовник прийматиме рішення щодо подальшої співпраці з аудитором (аудиторською фірмою).

Таким чином, результативність діяльності аудиторської фірми при наданні супутніх послуг замовнику залежить від його вибору та зворотного зв'язку з ним.

Експериментальним шляхом визначаємо показник привабливості аудиторської пропозиції для замовника щодо надання супутніх послуг. Цей показник є дворівневим і багатофакторним, представляється у вигляді моделі (рис. 2).



Рис. 2. Модель представлення показника привабливості супутніх послуг

Перший рівень розглядається при “знайомстві” замовника з аудиторською фірмою. Найважливішими факторами впливу на вибір аудитора вважають кваліфікацію персоналу фірми і цінову політику аудиторської фірми (загальновідоме співвідношення ціна-якість). Визначення привабливості пропозиції аудиторської фірми переходить на другий рівень – продовження співпраці. На цьому рівні визначається задоволеність результатами аудиторських послуг.

Управлінському персоналу пропонується застосувати матрицю оцінки привабливості супутніх аудиторських послуг, де розглядаються фактори привабливості, їх імовірність, вплив та комбіно-

вана оцінка, представлені в табл. 1. Імовірність і вплив визначаються в балах від 1 до 5. Комбінована оцінка є результатом добутку цих показників. Останній порівнюється з пороговим значенням, яке задається заздалегідь, наприклад 5. Якщо значення комбінованої оцінки більше або дорівнює пороговому, то такий фактор є суттєвим і приймається рішення щодо його застосування під час прийняття рішення щодо залучення аудиторської фірми з метою надання супутніх послуг. Більшість позитивних відповідей управлінського персоналу визначають остаточне рішення щодо залучення певної аудиторської фірми.

Матриця оцінки привабливості супутніх аудиторських послуг

Фактори привабливості супутніх аудиторських послуг:		Оцінка привабливості			Прийняття рішення, так / ні
		Імовірність, L_i , від 1 до 5	Вплив L_m , від 1 до 5	Комбінована оцінка, $L_i * L_m$	
Фактори привабливості, що впливатимуть на вибір замовника щодо аудиторської фірми	– репутація аудиторської фірми				
	– наявність кваліфікованого персоналу				
	– наявність спеціальних знань, зокрема щодо операцій у сфері ЗЕД				
	– комфортність надання послуг				
	– цінова політика				
Моніторинг результатів роботи з аудиторською фірмою	– визначення ефективності діяльності підприємства				
	– визначення витрат, ризиків, які можуть виникнути у разі недотримання рекомендацій аудитора				

Як вже зазначалося, з метою оцінювання привабливості аудиторських послуг значна кількість фахівців оперує таким поняттям, як “результативність”. За визначенням [9], результативність – це синонім ефективності щодо процесу, операції, проекту, що визначається як відношення ефекту, результату до витрат, які зумовили його отримання. Певною мірою результативність – це рентабельність діяльності з надання супутніх аудиторських послуг, що визначається як відношення прибутку від надання таких послуг до витрат, що пов’язані з ним.

До елементів витрат належать: матеріальні витрати; заробітна плата персоналу аудиторської фірми; відрахування на соціальні заходи; амортизаційні відрахування; інші витрати (зокрема, оренда, витрати на Internet тощо). Майже половину витрат аудиторських фірм складає заробітна плата персоналу і відрахування на соціальні заходи. Зазвичай ці витрати є змінними, що залежать від обсягу та якості наданих аудиторських послуг, а такі витрати, як оренда й амортизація – постійними.

Саме витрати впливатимуть значною мірою на ціну аудиторських послуг і загалом на цінову політику аудиторських фірм. Але цей вплив не є вирішальним.

Відомо, що функція “ціна-попит” має вигляд гіперболи: чим вища ціна, тим нижчий попит і навпаки. У підсумку ринок, а не компанія вирішує, чи прийнятна ціна, чи ні, а отже саме ринок визначає

ціну. Тому у визначенні ціни послуг фактичні витрати аудиторської фірми відіграватимуть другорядну роль, оскільки не цікавлять клієнта. Майже без вагань він купить послугу у конкурента, який пропонує нижчу ціну.

Проведемо розрахунок мінімальної вартості однієї людино-години при наданні супутніх послуг (мінімальної ціни). Приклад такого розрахунку при виконанні завдання обов’язкового аудиту наведено в додатку до Положення з національної практики аудиту 1 “Особливості узгодження умов завдання з обов’язкового аудиту та укладання договору про проведення обов’язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства”, затвердженого рішенням АПУ №286/12 від 20.12.2013 року [8].

Визначаючи вартість однієї людино-години (1 люд.-год.) для найнижче оплачуваної категорії персоналу аудиторської фірми, доцільно керуватися чинним законодавством України щодо мінімальної заробітної плати та коефіцієнтами, передбаченими Єдиною тарифною сіткою (ЄТС) [10]. Оскільки аудитори, які працюють в аудиторській фірмі, мають високий кваліфікаційний та професійний рівень, при визначенні вартості 1 люд.-год. для цієї категорії персоналу слід використовувати найвищий коефіцієнт ЄТС. Для іншого персоналу аудиторської фірми, що не має сертифікат аудитора, може застосуватися інший коефіцієнт ЄТС. Для встановлення взаємозв’язку між витратами аудиторської фірми на

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

виплату мінімальної заробітної плати за 1 годину роботи (з нарахуванням єдиного соціального внеску) і вартістю однієї людини-години аудиторська фірма при розрахунку мінімальної вартості 1 люд.-год. може встановити співвідношення між цими показниками на рівні 30–40%. Аналогічний підхід застосуємо до визначення мінімальної вартості 1 люд.-год. при наданні супутніх послуг (табл. 2).

Мінімальна ціна супутньої аудиторської послуги (у розрахунку на 1 люд.-год.) забезпечує рівень прибутковості 14%. Аудиторська фірма пропонує замовнику вартість супутніх послуг – 200,00 грн за 1 людино-годину. І саме замовник вирішуватиме, чи влаштує його така ціна, тобто визначатиме рівень прибутковості аудиторської фірми.

Таблиця 2

Розрахунок мінімальної вартості 1 людино-години при наданні супутніх послуг

№ з/п	Показник	Розрахунок	Значення	Примітка
1	Мінімальна заробітна плата	–	1218 грн	–
2	Мінімальна заробітна плата за 1 год.	–	7,29 грн	(2002/12=167 середня кількість робочих годин протягом місяця)
3	Коефіцієнт ЄТС	–	4,51	–
4	Розрахункова оплата праці за 1 год.	п. 2 • п. 3	32,88 грн	–
5	Єдиний соціальний внесок	36,77%	12,09	–
6	Частка мінімальної заробітної плати і єдиного соціального внеску у вартості 1 люд.-год.	96 516	40%	Рекомендоване значення – 30–40%
7	Вартість 1 люд.-год.	(п. 4+п. 5) / п. 6	112,43 грн	–
8	Матеріальні витрати* у вартості 1 люд.-год.	2% від кінцевої вартості	24,36 грн	–
9	Інші операційні витрати*	2%	24,36 грн	–
10	Амортизаційні відрахування*	0,5%	6,09 грн	–
11	Усього витрати у вартості 1 люд.-год.	–	167,24 грн	–
12	Прибуток (рівень рентабельності)	19,58%	32,76 грн	–
13	Вартість 1 люд.-год.	–	200,00 грн	–

* Витрати визначені на підставі даних бухгалтерського обліку ТОВ Аудиторська фірма “Бухгалтер – Лугань”

Результати розрахунку рівня рентабельності супутніх послуг (у розрахунку на 1 люд.-год.) подано в табл. 3 (за даними бухгалтерського обліку ТОВ Аудиторська фірма “Бухгалтер – Лугань”).

Показник	Сума, грн
Дохід	200,00
Єдиний податок, 4%	8,00
Витрати	167,24
Прибуток	24,76
Рівень рентабельності	14,12

Отже, залучення зовнішнього консультанта-аудитора визначається декількома чинниками, які має враховувати менеджмент аудиторської фірми, а саме: кваліфікація персоналу, ціна послуги, комфортність надання послуг, визначення ефективності діяльності підприємства після впровадження аудиторських рекомендацій, оцінка втрат і ризиків, які можуть виникнути у разі невиконання застережень аудитора, готовність управлінського персоналу за-

мовника прийняти відповідальність за результатами фінансово-господарської діяльності унаслідок прийняття рекомендацій аудитора.

Обізнаність щодо цих факторів та їх застосування надасть змогу втримати конкурентоспроможну позицію на ринку. Ці чинники впливатимуть на ціннову політику аудиторських фірм, водночас остаточне рішення щодо замовлення послуг від аудиторської фірми залишається за ринком.

Список використаних джерел

1. Воронкова А.Е., Рыбакова Т.О. Ринок консультативних послуг в сфері зовнішньоекономічної діяльності підприємств // Вісник Хмельницького національного університету. Серія "Економічні науки". – 2006. – № 4, Т. 1. – С. 92–96.
2. Воронкова А. Е. Особливості консультаційної підтримки підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності / А. Е. Воронкова, Т. О. Рыбакова // Вісник економічної науки України. – 2006. – № 1 (9). – С. 30–35.
3. Выбор консультанта для осуществления консультирования промышленных предприятий по вопросам внешнеэкономической деятельности / Т. А. Рыбакова, Л. Е. Подлипенская // Маркетинг: теория і практика : зб. наук. праць Східноукраїнського нац. ун-ту імені Володимира Даля. – Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2007. – Вип. 13. – С. 207–216.
4. Дмитренко И. Н. Модель делового совершенства EFQM как инструмент оценки качества аудиторских услуг / И. Н. Дмитренко, И. Н. Рыкова // Экономический анализ. – 2010. – № 12. – С. 43–48.
5. Гриценко О. Г. Оцінка привабливості ринку консалтингових послуг України на основі факторного аналізу / О. Г. Гриценко, Ю. А. Рак // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : зб. наук. праць : у 3 т. – Маріуполь, 2013. – Вип. 1, Т. 1. – С. 62–67.
6. Каменська Т. О. Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту / Т. О. Каменська // Вісник Чернівецького торг.-екон. ін-ту : Економічні науки. – Чернівці, 2010. – Вип. 3 (39). – С. 301–306.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2010 р. : у 2 ч. / Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України. – К. : Фенікс, 2013. – Частина 2. – 2013. – 365 с.
8. Положення з національної практики аудиту 1 "Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства" : затверджене рішенням АПУ від 20.12.2013 року № 286/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/PNPA.doc>
9. Словарь экономических терминов, финансовых, банковских терминов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://tochka.com/info/glossary/?srch>
10. Єдина тарифна сітка на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://голубухбюджет.укр/reference/zarobitna_plata/yedina_tarifna_sitka_na_2015_rik/

Посилання на статтю:

Лубенченко О. Е. Визначення факторів, що впливають на оцінку привабливості суб'єктів аудиту при наданні супутніх послуг / О. Е. Лубенченко // Статистика України. – 2015. – № 4. – С. 69–75.

УДК 657.37:311.2:519.233.5

А. В. Озеран,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ "КНЕУ імені Вадима Гетьмана",
E-mail: alla_ozeran@ukr.net

Оптимізація обсягу та структури фінансових звітів

Досліджена залежність між чистим доходом від реалізації продукції і часткою фактично використаних статей чинного в Україні балансу в їх загальній кількості та побудовано математичну модель (рівняння регресії), що виражає таку залежність. Обґрунтовано перелік статей балансу, що відповідатиме потребам господарювання підприємств і дозволить кожному з них досягти ступеня деталізації, необхідного для здійснення фінансового аналізу й ефективного управління.

Ключові слова: фінансові звіти, баланс підприємства, ступінь деталізації статей балансу, емпіричне кореляційне відношення, рівняння регресії.