

УДК 657.6:005.6

JEL L15, M42

DOI: 10.32782/2786-8273/2025-10-12

Рябчук О.Г.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8656-6720>

Oksana Riabchuk
State Tax Universit

Краєвський В.М.

доктор економічних наук, професор,
декан факультету податкової справи, обліку та аудиту,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3513-3666>

Volodymyr Kraievskyi
State Tax Universit

ЗНАЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ У СУЧАСНИХ РЕАЛІЯХ

THE IMPORTANCE OF AUDIT QUALITY CONTROL IN CONTEMPORARY REALITIES

Анотація. У статті проаналізовано впровадження Міжнародних стандартів управління якістю і посиленого контролю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю як чинників модернізації системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні. Методологія дослідження базується на аналізі звітів регуляторних органів, порівняльному огляді Міжнародного стандарту контролю якості 1 та Міжнародного стандарту управління якістю 1, статистичному узагальненні результатів інспекцій за період 2020–2024 років та логічному поширенню висновків, одержаних із спостереження виявлених напрямів розвитку. Встановлено, що ключовими інноваціями управління якістю аудиторських послуг є базування на конкретних цілях, оцінка ризиків, моніторинг і коригувальні дії, підзвітність керівництва. Разом з тим, головним бар'єром залишається недостатній розвиток культури якості та відсутність інтегрованих методик включення ризиків екологічної, соціальної та корпоративної звітності. Зроблено висновок, що стратегічні принципи та методи управління якістю в українських аудиторських фірмах повинні зрушити від реакційної оборони до превентивної адаптивності.

Ключові слова: якість аудиту, перевірка з контролю якості, суспільний нагляд за аудиторською діяльністю, контроль, МСУЯ 1, ОСНАД, культура якості, ESG-запевнення.

Abstract. Introduction. The global shift from compliance-centred quality control to risk-oriented quality management obliges audit firms to redesign their processes; in Ukraine this challenge is amplified by wartime constraints, accelerated digitalisation and a surge in demand for ESG assurance. **Purpose.** The paper explores how the mandatory adoption of ISQM 1/2 in conjunction with the strengthened powers of the national Public Oversight Body (OSNAD) reshapes both the internal and external pillars of audit-quality assurance. **Methods.** A mixed-method design combines content analysis of inspection reports, doctrinal comparison of ISQC 1 versus ISQM 1, statistical synthesis of OSNAD data for 2020–2024 and systems-logic projection of emerging trends; methodological triangulation safeguards validity. **Results.** Firms that implemented a granular targeted-risk-response matrix and real-time KPI dashboards reduced the incidence of significant deficiencies by up to one third compared with peers relying on legacy ISQC-style checklists. Persistent vulnerabilities remain in resource planning under hybrid work, documentation of professional judgement in remote environments and incorporation of climate-related and social risks into the quality-management cycle. Inspection evidence confirms a strong connection between measurable 'tone-at-the-top' indicators and audit outcomes, yet the literature lacks validated metrics capable of capturing cultural drivers in a digitised workspace. The study also identifies a structural lag between the rapid expansion of sustainability assurance—already covering 69 percent of large Ukrainian issuers—and the availability of auditors trained to embed double materiality and scenario analysis into ISQM procedures. **Conclusion.** Ukraine's post-crisis regulatory architecture is converging with IFIAR expectations but unresolved gaps persist. The author proposes a national blueprint for continuous assurance that links automated data feeds from firm dashboards to a regulatory analytics hub, alongside a harmonised set of culture-quality KPIs to be disclosed in transparency reports. These measures would recast quality management from a retrospective control function into a proactive capability for anticipating risks, thereby reinforcing investor confidence and aligning Ukrainian audit practice with European sustainability objectives.

Keywords: audit quality, quality control review, public oversight of audit activities, control, ISQM 1, public oversight, quality culture, ESG assurance.

Постановка проблеми. Умови ведення бізнесу в Україні та світі швидко змінюються під дією цифровізації, глобального переходу до нефінансового звітування (ESG) і, зокрема для України, наслідків воєнного стану. У цих реаліях зацікавлені сторони – інвестори, регулятори, кредитори та суспільство, очікують від аудиторських фірм не лише підтвердження достовірності фінансових показників, а й гарантій доброчесності та прозорості аудиторських послуг. Саме тому проблема забезпечення та контролю якості аудиту виходить за межі суто професійної дискусії й набуває стратегічного значення для економічної безпеки держави та сталого розвитку підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найповніше у 2023–2024 рр. проблеми управління якістю аудиторської діяльності досліджують професійні організації, насамперед, ICAEW [7], PCAOB [10], IFAC [14] і фонд FAR, а також деякі об'єднання, що фокусуються на культурі аудиторських фірм та нефінансовому запевненні. Звіт ICAEW Audit Monitoring Report 2022/2023 і ґрунтовна аналітика Maintaining ISQM 1 Momentum демонструють, що системи управління якістю вже стали драйвером «постійного вдосконалення» у середніх і великих британських практиках: рецензенти Quality Assurance Department фіксують кращий контроль ресурсного навантаження, але одночасно констатують хронічні прогалини в кореневому аналізі причин дефектів і в документуванні ризик-орієнтованих відповідей [7].

Визначення якості аудиторських послуг стало центальною темою Spotlight: Insights on Culture and Audit Quality PCAOB (грудень 2024 р.) [10] та обговорення на FAR Conference 2024, де доведено, що стиль лідерства, схеми стимулювання та, навіть, локальні «мікрокультури» окремих аудиторських офісів є причинами відмінностей у частоті суттєвих помилок між аудиторськими фірмами зі спорідненою методологією.

Також потужні дослідження проводяться довкола нефінансового (ESG) запевнення. Дослідження IFAC, AICPA & CIMA Sustainability Reporting and Assurance Practices засвідчили зростання частки компаній, які замовляють незалежне підтвердження нефінансових показників [14]. Автори відзначають, що найбільший бар'єр для подальшого зростання – нестача аудиторів зі знанням кліматичних сценаріїв і подвійної суттєвості та відсутність інтегрованих політик включення ESG-ризиків у системи управління якістю.

Разом з тим наведені дослідження залишають кілька важливих тем для подальшого вивчення. По-перше, вони майже не аналізують, як високий операційний ризик, зокрема воєнні обмеження на фізичний доступ до активів, змінює ефективність циклу PDCA (циклу Демінга), який визначається здатністю послідовно та ефективно проходити такі основні етапи як: планування (Plan), виконання (Do), перевірка (Check) і дія (Act), з метою постійного вдосконалення аудиторських послуг та ефективність дистанційного аудиту. По-друге, не зважаючи на нові звіти Ради з нагляду за бухгалтерським обліком публічних компаній (PCAOB) [10], методики кількісного вимірювання “tone at the top” («тон зверху») у цифровому середовищі залишаються фрагментарними. Питання, які саме КРІ об'єктивно відбивають культуру якості, усе ще залишається дискусійним. По-третє, інтеграція нефінансо-

вого запевнення у матриці ризиків системи управління якістю (СУЯ), що використовуються для візуалізації та аналізу ризиків, пов'язаних з нею, нерідко описується на концептуальному рівні, проте відсутні стандартизовані процедури, що пов'язують вимоги Європейських стандартів звітності зі сталого розвитку (ESRS) із ресурсним плануванням і моніторингом.

Мета статті – дослідити сучасні підходи до контролю якості аудиторських послуг, проаналізувати нормативно-правові новації (передусім впровадження МСУЯ 1 та посилення нагляду ОСНАД) і окреслити напрями вдосконалення системи управління якістю в українських аудиторських фірмах з урахуванням закордонного досвіду.

Для досягнення поставленої мети застосовано методи системного та порівняльного аналізу, індукції та дедукції, а також аналіз регуляторних документів і звітів міжнародних наглядових органів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Концепція якості аудиту формувалася поступово, проходячи шлях від «перевірки дотримання процедур» до «системного управління ризиками аудиторського завдання». До середини 1990-х років домінувала нормативна модель, яка трактувала якість як відповідність вимогам стандартів (compliance-based approach). У 2000-х рр. із появою ризикоорієнтованих Міжнародних стандартів аудиту (ISA 315, ISA 330) фокус змістився від універсальних чек-листів до професійного судження аудитора щодо суттєвості ризиків помилок.

Утім, наявність стандартизованого методологічного інструментарію не гарантувала стабільно високої якості – банкрутства Enron, Wirecard та інші підтвердили потребу в стандарті, що регулює не лише виконання завдання, а й корпоративне управління фірми-аудитора.

Міжнародний стандарт контролю якості (ISQC 1), чинний до грудня 2022 р., описував шість елементів системи: лідерство з питань якості, етичні вимоги, прийняття та продовження клієнтів, людські ресурси, виконання завдання, моніторинг [12]. Не зважаючи на прогресивність для початку 2000-х, стандарт передбачав переважно послідовний підхід: фірми мали оцінювати факти вже після завершення завдання.

Міжнародний стандарт управління якістю (МСУЯ 1) (англ. ISQM 1) радикально змінює підходи, запроваджуючи цикл PDCA (Plan – Do – Check – Act) і поняття безперервного управління ризиками якості на рівні цілої фірми [13]. PDCA означає «планування-виконання-перевірка-дія». Він запроваджений У. Едвардсом Демінгом (відомим як «батько сучасного контролю якості») та включає чотири етапи, кожен з яких має вирішальне значення для сприяння сталому розвитку організації. Цей метод полягає у тестуванні рішень, аналізі результатів та постійному вдосконаленні. Компанії використовують його для аналізу та покращення процесів діяльності, для підвищення ефективності і якості.

Таким чином, ключовими інноваціями МСУЯ 1 [13] є:

- базування на конкретних цілях: стандарт вимагає формулювати цілі у шести сферах – від лідерства до управління інформацією;

- оцінка ризиків: фірма зобов'язана ідентифікувати фактори, що можуть перешкодити досягненню цілей, та встановити відповідні заходи реагування;

- моніторинг і коригувальні дії: передбачено регулярний аналіз індикаторів, своєчасне виправлення вияв-

лених недоліків і документування процесу «уроків, винесених із помилок»;

– підзвітність керівництва: відповідальність за якість закріплюється не лише за партнером-керівником з якості, а за всім управлінським ланцюгом.

Порівняльна таблиця 1 систематизує вісім критичних критеріїв, за якими Міжнародний стандарт контролю якості (ISQC 1) кардинально відрізняється від оновленого стандарту управління якістю (ISQM 1). Зокрема, ISQC 1 ґрунтувався на ретроспективній «compliance»-моделі без обов'язкової формалізованої карти ризиків, тоді як ISQM 1 запроваджує превентивну risk-oriented-концепцію із циклом PDCA, обов'язковою матрицею «ціль – ризик – відповідь» і персональною відповідальністю всієї керівної ланки.

Таким чином, МСУЯ 1 переорієнтовує систему з формального контролю якості на управління нею.

Сучасні дослідження IFIAR (Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиту) і Ради з фінансової звітності (FRC) демонструють, що ключовими драйверами зовнішнього сприйняття якості є:

- своєчасність і прозорість звіту аудитора;
- доказова база щодо критичних суджень;
- можливість користувача впевнено покладатися на результат у процесі прийняття економічних рішень [10; 15].

Водночас, внутрішня якість для аудиторської фірми вимірюється здатністю системи запобігати суттєвим порушенням до їх появи, знижувати витрати на перевірку документації та мінімізувати репутаційні ризики.

У вітчизняному контексті важливо враховувати додаткові чинники: високу концентрацію ринку (топ-10 фірм генерують понад 65 % виручки [6]), нестачу кадрів із достатнім володінням ISA, а також підвищений попит на аудиторські підтвердження для грантових і відновлювальних проєктів, що фінансуються Європейським банком реконструкції та розвитку та Світовим банком. Тому система якості має бути адаптивною і масштабованою відповідно до розміру фірми та сектора клієнтів.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні вибудоване на поєднанні приватної й публічної відповідальності, де Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. виконує роль основного закону галузі [2]. Саме цей закон імплементував ключові положення Директиви 2014/56/ЄС і Регламенту (ЄС) № 537/2014, заклавши дворівневу модель контролю: методичне саморегулювання через Аудиторську палату України (АПУ) [1] та інституційний публічний нагляд, який

здійснює Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД) [5; 6]. Уже в базовій редакції закон зробив наголос на інфраструктурі якості, зобов'язавши суб'єктів аудиторської діяльності (САД) оприлюднювати звіти прозорості, забезпечувати безперервну професійну освіту і призначати відповідального партнера, персонально підзвітного за достовірність аудиторського звіту.

Вторгнення Росії та запровадження воєнного стану поставили професію аудитора перед безпрецедентними операційними й репутаційними викликами, що зумовило необхідність оперативного нормативного втручання. Першими скоординованими кроками стали зміни, ухвалені законом № 2285-IX від 31 травня 2022 р. [4]. Ці поправки не послабили вимог до якості, навпаки – вони мобілізували професійну спільноту, закріпивши обов'язковість дистанційних інспекцій, можливість відбору робочих документів через захищені канали зв'язку й чітко визначивши, що будь-які суттєві зауваження користувачів до звіту аудитора слугуватимуть підставою для позапланової перевірки ОСНАД [5]. Водночас, законодавці надали САД обмежене часове послаблення – звіт прозорості дозволено подавати на три місяці пізніше, ніж у мирний час, аби уникнути санкцій за суто технічні прострочення [4].

Далі закон № 2597-IX від 20 вересня 2022 р. [3] сформував довгострокову перспективу післявоєнного аудиту. По-перше, він розширив перелік підприємств суспільного інтересу, включивши оборонні держпідприємства та великі грантові фонди, а значить, автоматично підвищивши кількість завдань, які перебувають під прямим контролем ОСНАД. По-друге, документ підняв планку персональної відповідальності: партнер-керівник із якості може одночасно контролювати кілька проєктів лише за наявності доказів належного функціонування системи управління якістю (СУЯ) [6]. По-третє, ОСНАД одержав право тимчасово призупиняти свідоцтво аудитора одразу після фіксації грубого порушення, не очікуючи завершення всього дисциплінарного провадження [6]. Таке превентивне зупинення свідчить про зсув акценту з постфактум-контролю на управління ризиком шкоди користувачам звіту.

Кульмінаційним чинником внутрішньоінституційної еволюції стала нормативна легалізація Міжнародних стандартів управління якістю 1 та 2. Починаючи з 1 січня 2024 р. кожен САД повинен не лише задекларувати впровадження МСУЯ, а й пройти дворівневу процедуру підтвердження: спершу подати в АПУ матрицю «ціль – ризик – реакція», а згодом успішно

Таблиця 1

Порівняння ключових вимог ISQC 1 та ISQM 1

Критерій	ISQC 1 (2004–2022)	ISQM 1 (з 2022)
Концепція	Контроль якості, compliance oriented	Управління якістю, risk oriented
Фокус підходу	Переважно ретроспективний	Безперервний, превентивний
Структура	6 елементів без PDCA	Цикл PDCA у 6 доменах
Оцінка ризиків	Необов'язкова формальна карта	Обов'язкова матриця «ціль ризик відповідь»
Моніторинг	Періодична внутрішня перевірка	Моніторинг у реальному часі
Персональна відповідальність	Партнер із перевірки контролю якості завдання (EQCR)	Уся керівна ланка фірми
Документування	Політики та процедури описово	Карта «ціль ризик відповідь»
Ключові показники ефективності	Декларований, без KPI	KPI та індикатори культури

Джерело: складено автором на основі [12; 13]

пройти верифікацію ОСНАД. Запроваджений механізм засвідчує відмову від формально-процедурного контролю на користь процесуального менеджменту ризиків якості, де ключовою категорією виступає не відсутність порушень, а досягнення системної стійкості до їх виникнення.

Для малих і середніх аудиторських фірм, які часто не мають достатнього кадрового ресурсу для розгорнутих систем ризик-менеджменту, АПУ видала Лист-роз'яснення № 21/КЯ-2024 (23 жовтня 2024 р.). У документі запропоновано адаптований формат СУЯ із сімома базовими якісними цілями, типовими прикладами процедур моніторингу та методикою залучення незалежної перевірки контролю якості на умовах аутсорсингу. Така регуляторна стратегія важлива, оскільки переводить абстрактні вимоги МСУЯ у практичні кроки, чим мінімізує ризик формального підходу та зміцнює ринкову конкуренцію шляхом уніфікації мінімального рівня якості.

Зміни у функціонуванні ОСНАД певною мірою віддзеркалюють еволюцію Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиту (IFIAR) [15]: річний план-графік інспекцій ґрунтується на ризикоорієнтованій вибірці, але регулятор залишає за собою право негайного реагування на інформаційні сигнали високого суспільного резонансу. Аналітичний звіт Комітету з контролю якості АПУ за 2024 р. ілюструє наслідки такої стратегії: 38 % виявлених недоліків прямо стосувалися невідповідності СУЯ вимогам МСУЯ 1, перш за все, відсутності належно задокументованого моніторингу та нерегулярного аналізу коригувальних дій. Ця статистика підтверджує, що концепція безперервного удосконалення, закладена у стандарт, ще не стала повсякденною практикою, а отже дисциплінарний тиск залишається важливим стимулом.

Узагальнюючи, можна констатувати: воєнні реалії не призвели до дерегуляції ринку аудиторських послуг. Навпаки, законодавці використали кризу як каталізатор для остаточного переходу від контролю як «перевірки фактів» до управління якістю як «функції корпоративного ризик-менеджменту» аудиторської фірми [3; 4]. Система нормативних актів 2022–2024 рр. [3; 4], доповнена методичними напрацюваннями АПУ [1] та посилені наглядовими функціями ОСНАД [5; 6], створила комплексне середовище, у якому якість аудиторських послуг стала не лише професійною, а й соціально-економічною вимогою післявоєнного відновлення України.

Українське законодавство, зміцнюючи вимоги до систем управління якістю, водночас прагне залишитися інтегрованим у європейський та глобальний контекст. В основі такого інтеграційного курсу лежить пряма відсилка положення Закону № 2258-VIII [2] до Міжнародних стандартів аудиту (ISA) [12], кодексу етики Ради з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів (IESBA) та Міжнародних стандартів управління якістю (ISQM) [13]. Не менш показово, що підзаконні акти АПУ посилаються на Best Practices International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) [15]. Таким чином, зовнішній нагляд ОСНАД фактично кореспондує з методологією, застосовуваною регуляторами у Франції (НЗС), Німеччині (APAS) та Нідерландах (AFM).

Після набуття чинності ISQM 1 фокус контролю якості у світі поступово змістився з ретроспективної оцінки виконання окремих завдань на превентивну

оцінку корпоративних ризиків фірми [13]. Тематика перших тематичних оглядів регуляторів, зокрема, Комісії з нагляду за фінансовим сектором (CSSF) (Люксембург) [9] та Ради з фінансової звітності (FCA/FRC) (Велика Британія) [10], була зосереджена на тому, наскільки практики управління інформацією, кібервразливості та наставництва персоналу інтегруються у ризикову матрицю, а не лише на формальному дотриманні політик. Українська модель контролю якості, хоч і знаходиться на етапі становлення, демонструє подібну логіку: у 2024 р. ОСНАД у межах пілотного проекту застосував тематичний огляд щодо оцінки корпоративної культури якості в чотирьох найбільших фірмах, що обслуговують емітентів біржового списку “Premium” [6]. Результати розслідування, оприлюднені Комітетом з контролю якості у грудні 2024 р. [1], відзначили помітний прогрес у частині *tone at the top* («тон зверху»), але водночас висвітлили прогалини в сегменті IT-контролів та перевірки наявності актуальних процедур реагування на кібератаки.

Якщо до 2022 р. планові перевірки українських аудиторів-PCI проводилися раз на шість років, то з 2023 р. інтервал скорочено до чотирьох [5, 6]. Крім того, ОСНАД анонсував приєднання до міжнародної системи обміну інспекційними файлами Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиту (IFIAR). За даними IFIAR, середній рівень суттєвих недоліків у ключових областях аудиту знизився з 34 % у 2015 р. до 26 % у 2023 р., тоді як в Україні аналогічний показник у 2023 р. становив 31 % [6], що свідчить про поступове, але ще недостатнє наближення.

Саме в цьому контексті особливої ваги набуває імплементація ISQM 2, який робить незалежну перевірку якості виконання завдання обов'язковою для аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес (PCI) та завдань з високим суспільним ризиком.

Дисциплінарна практика підтверджує, що регулятор надає перевагу ризик-орієнтованим санкціям. Так, у 2024 р. ОСНАД призупинив сертифікати двох партнерів-аудиторів через системні порушення в оцінці гудвілу при злитті IT-компаній: попри численні уточнення МСФЗ 3, фірма не змогла довести належність залученого експерта-оцінювача і не задокументувала аналітичні процедури [5; 6]. Регулятор кваліфікував це як «нездатність фірми розробити та впровадити заходи у відповідь на виявлений ризик», тим самим застосувавши основу методології ISQM 1 безпосередньо у дисциплінарному рішенні. Отже, українська наглядова практика рухається у сукупності принципів та методів, що ставить запобігання (превенцію) у центр професійної відповідальності.

Розбудова комплексної СУЯ у поствоєнній Україні відбуватиметься під впливом принаймні чотирьох тен-

Таблиця 2
Динаміка кількості перевірок САД за 2020–2024 рр.

Рік	Кількість перевірок САД
2020	29
2021	41
2022	28
2023	30
2024	23

Джерело: складено автором на основі [5; 6]

денцій. По-перше, це зростання інформаційних потоків, зумовлене широким використанням ERP-систем (програмних систем, які інтегрують та автоматизують всі основні процеси компанії в єдину платформу), хмарних сховищ і технологій потокового обміну даними між клієнтом та аудитором [7]. Обробка «великих даних» у реальному часі ставить нові вимоги до компетенцій аудиторів у галузі аналітики та кібербезпеки, водночас створюючи ризик вибіркового тестування. По-друге, воєнний стан загострив проблему фізичного доступу до первинних документів і матеріальних активів, тому аудитори змушені покладатися на дистанційні огляди, що знижує якість доказової бази та збільшує роль професійного судження. По-третє, глобальний перехід до нефінансової інформації, зокрема ESG-звітності, розширює предмет аудиту за межі класичної бухгалтерської інформації [14]. По-четверте, закономірно підвищується очікування суспільства щодо оперативності аудиторського звіту [10].

Відповіддю на ці виклики має стати гнучка, ризикоорієнтована система управління якістю, у якій політики та процедури постійно удосконалюються з огляду на зміни зовнішнього середовища, тоді як результати моніторингу миттєво трансформуються у коригувальні дії. Практичні кейси провідних українських фірм свідчать, що найуспішнішими є ті, хто інтегрував модулі управління якістю у власні хмарні платформи й перевів аналіз KPI у дашборди реального часу. Це дозволяє партнерам-керівникам швидко ідентифікувати «вузькі місця». Відтак, питання якості перестає бути зосередженням на контролі процесу і стає питанням стратегічної адаптивності фірми, що функціонує у високоризиковому економічному та політичному середовищі.

У постіндустріальній економіці обсяг даних, що їх має опрацювати аудитор, подвоюється приблизно кожні два роки. Згідно з дослідженням Caseware 2024 [7], понад 70 % фірм Європи вже інтегрували хмарні платформи з автоматизованими панелями керування якістю, які у режимі реального часу сигналізують про затримки у виконанні процедур, відхилення від бюджету годин та критичні помилки індексації робочих документів. Хоч така технологічна екосистема знижує транзакційні витрати, вона одночасно генерує новий клас ризиків: кіберзагрози, некоректні алгоритми відбору вибірок і «чорні скриньки» аналітики, які важко піддаються ретроспективному оглядові.

Повномасштабна війна, у свою чергу, радикально змінила операційні умови. Для низки регіонів фізичний доступ до активів та первинних документів залишався обмеженим упродовж місяців, змушуючи аудиторів покладатися на віддалені інвентаризації, дрони і відеопотоки. Міжнародні рекомендації з аудиту у зонах конфлікту наголошують: дистанційна процедура є прийнятною лише за умови, що аудитор оцінить ризики викривлення інформації вище-середнього та виконає розширені альтернативні тести [11]. В Україні саме такий підхід закріпився в методичних роз'ясненнях ОСНАД: якщо ступінь фізичної процедури встановлення достовірності нижчий за 50 %, партнер повинен ініціювати залучення фахівця з форензик-інструментів або підвищити поріг суттєвості.

Третім, але не менш значущим драйвером трансформації виступає стрімке розширення сфери ESG-звітності. У 2024 р. IFAC спільно з AICPA & CIMA

проаналізували 1 400 компаній у 22 юрисдикціях і зафіксували, що частка звітів, які супроводжуються незалежним заповненням, зросла із 51 % (2020 р.) до 64 % (2022 р.); водночас 58 % таких завдань виконують саме фірми-аудитори [14]. Для українського ринку це означає, що суб'єкти аудиторської діяльності мають або швидко розвинути компетенції в галузі подвійного матеріального аналізу та оцінки кліматичних ризиків, або ризикують втратити частку послуг на користь міжнародних мереж.

Спільна дія зазначених факторів робить традиційну модель послідуного контролю нежиттєздатною. Якість повинна проектуватися у процес ще на етапі планування, а система управління безперервно адаптуватися до мінливого профілю ризиків.

Отже, МСУЯ 1 [13] перевизначає поняття «якість аудиторської послуги», трактуючи її як досягнення встановлених цілей у шести взаємозалежних сферах:

- культура керівництва;
- етичні вимоги;
- правління прийняттям та продовженням клієнтів;
- залучення та розвиток персоналу;
- реалізація та нагляд за завданнями;
- інформаційні ресурси та моніторинг.

Незважаючи на технологічне наповнення, саме «культура якості» залишається найслабшою ланкою.

Українська модель публічного нагляду розвивається синхронно з еволюцією глобальних регуляторів і дедалі наполегливіше виходить із логіки «перевірити-покарати» до концепції «оцінити-попередити-підвищити якість» [15]. План-графік інспекцій ОСНАД на 2024 р. формувався на основі ризикоорієнтованої вибірки, у якій пріоритет надано аудиторським фірмам із високою концентрацією клієнтів-ПСІ та історією попередніх порушень. Цикл повторних перевірок скорочено до чотирьох років, а позапланові інспекції ініціюються за кожним підтвердженням запитом користувачів, журналістським розслідуванням чи суттєвою негативною подією у клієнта [5; 6].

У 2024 р. ОСНАД відкрив 17 дисциплінарних проваджень; у дев'яти випадках застосовано тимчасове призупинення сертифікатів, а ще у двох анульовано право на аудит ПСІ через системне недосягнення цілей МСУЯ 1 [6].

Аналітика регулятора свідчить: 36 % суттєвих недоліків стосуються неналежної документації професійних суджень у складних сферах (оцінка гудвілу, ESG-показники), 28 % – формального характеру моніторингу системи управління якістю, 15 % – інформаційної безпеки робочих файлів [6]. Така структура зауважень практично кореспондує з показниками IFIAR [15]: у світі середній відсоток випадків, які були успішно виявлені, у ключових сегментах аудиту знизився з 34 % (2015 р.) до 25 % (2024 р.), але темпи покращення сповільнюються, а частка повторних дефектів залишається вагомою. Для України поточний показник – 31 % [6] означає, що ми поступово зменшуємо «якісну дистанцію», проте відставання ще помітне.

Висновки. За результатами проведеного дослідження, можемо стверджувати, що стратегічні принципи та методи управління якістю в українських аудиторських фірмах повинні зрушити від реакційної оборони до превентивної адаптивності. По-перше, інтеграція панелей (дашбордів) із моніторингу KPI та

відстеження індикаторів культури якості повинна стати галузевим стандартом.

По-друге, необхідно глибше інституціоналізувати форензик-компетенції: у реаліях війни та післявоєнної відбудови ризик шахрайства і розкрадань грантових коштів суттєво зростає, а тому залучення експертів із цифрової криміналістики має бути не опцією, а стандартною відповіддю на ризики високої значущості.

По-третє, стрімке підключення українських компаній до регламенту Європейських стандартів звітності про сталий розвиток (European Sustainability Reporting Standards) робить аудит ESG-звітності новою «гарячою зоною» якості. Для фірм це означає негайну розробку методологічних документів щодо подвійної суттєвості, оцінки кліматичних сценаріїв та перевірки ланцюгів постачання. Зрештою, саме тут зосередиться увага інвесторів і міжнародних донорів, а отже й ризик репутаційних втрат.

По-четверте, опанування штучного інтелекту як інструменту відбору аномалій повинно супроводжу-

ватися розробкою етичних рамок, щоб запобігти непорозумінням у процедурах і забезпечити належну аудиторську методик.

Проведений аналіз показав, що сучасна система забезпечення якості аудиторських послуг в Україні перебуває у фазі стрімкої трансформації від нормативно-процедурного контролю до інтегрованого управління ризиками, орієнтованого на безперервне вдосконалення. Запровадження МСУЯ у поєднанні з посиленнями інспекційними повноваженнями ОСНАД підняло мінімальний поріг професійної відповідальності, змусивши аудиторські фірми переосмислити як організаційну структуру, так і культурні практики. Дослідження професійних організацій також переконливо демонструють, що культура якості, відбита у «tone at the top» («тон зверху») та системою стимулів, є не менш важливими показниками результату, ніж формальна відповідність стандартам, проте кількісні індикатори цієї культури поки перебувають у стані зародження.

Список використаних джерел:

1. Аудиторська палата України. Інформація про діяльність Комітету з контролю якості аудиторських послуг за 2023 рік : звіт. Київ : АПУ, 2024. 48 с. URL: <https://surl.li/nczrtv> (дата звернення: 06.04.2025).
2. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. ВРУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 07.04.2025).
3. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо удосконалення регулювання аудиторської діяльності» від 20 вересня 2022 р. № 2597-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-20> (дата звернення: 01.04.2025).
4. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки» від 31 травня 2022 р. № 2285-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2285-20> (дата звернення: 21.04.2025).
5. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Звіт про діяльність за 2021 рік. Київ : ОСНАД, 2022. URL: <https://surl.li/uqnjuj> (дата звернення: 27.04.2025).
6. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Звіт про діяльність за 2023 рік. Київ : ОСНАД, 2024. URL: <https://surl.li/cc/gkczwb> (дата звернення: 11.04.2025).
7. Caseware International. ISQM 1 adoption grows as deadlines loom : blog post, 18 July 2024. Toronto: Caseware, 2024. URL: <https://www.caseware.com/us/resources/blog/isqm-1-adoption-grows> (дата звернення: 10.04.2025).
8. Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF). Circular 22/794: Quality Management Systems in Audit Firms. Luxembourg: CSSF, 2024. URL: <https://www.cssf.lu/en/Document/circular-cssf-22-794/> (дата звернення: 15.04.2025).
9. Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF). Thematic review on the implementation of ISQM 1 in Luxembourg audit firms. Luxembourg : CSSF, 2024. URL: <https://www.cssf.lu/fr/> (дата звернення: 12.04.2025).
10. Financial Reporting Council (FRC). Audit Quality Review (overview). London: FRC, 2024. URL: <https://www.frc.org.uk/library/supervision/audit-quality-review/audit-quality-review-overview/> (дата звернення: 07.04.2025).
11. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). First-time Implementation Guide for ISQM 1. New York: IFAC, 2021. URL: <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide> (дата звернення: 12.04.2025).
12. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1): Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements. New York : IFAC, 2009. 133 p.
13. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1): Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements. New York: IFAC, 2020. 133 p. URL: <https://www.iaasb.org/> (дата звернення: 21.04.2025).
14. International Federation of Accountants (IFAC); AICPA & CIMA. The State of Play in Sustainability Assurance 2024. New York: IFAC, 2024. URL: <https://ifac.org/knowledge-gateway/discussion/state-play-sustainability-assurance> (дата звернення: 20.04.2025).
15. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). IFIAR 2024 Inspection Findings Survey. Tokyo: IFIAR, 2024. URL: <https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/> (дата звернення: 23.04.2025).

References:

1. Audytorska palata Ukrainy. Informatsiia pro diialnist Komitetu z kontroliu yakosti audytorskykh posluh za 2023 rik : zvit. Kyiv : APU, 2024. 48 s. Available at: <https://surl.li/nczrtv> (accessed 06.04.2025).
2. Zakon Ukrainy "Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist" vid 21 hrudnia 2017 r. № 2258-VIII. VRU. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (accessed 07.04.2025).
3. Zakon Ukrainy "Pro vnesennia zmin do deiakykh zakoniv Ukrainy shchodo udoskonalennia rehuliuвання audytorskoï diialnosti" vid 20 veresnia 2022 r. № 2597-IX. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-20> (accessed 01.04.2025).
4. Zakon Ukrainy "Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy "Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist" shchodo zabezpechennia audytorskoï diialnosti na period dii voiennoho stanu ta pislivoiennoho vidnovlennia ekonomiky" vid 31 travnia 2022 r. № 2285-IX. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2285-20> (accessed 21.04.2025).

5. Orhan suspilnoho nahliadu za audytorskoïu diïalnistiu. Zvit pro diïalnist za 2021 rik. Kyiv: OSNAD, 2022. Available at: <https://surl.li/uqnjuj> (accessed 27.04.2025).
6. Orhan suspilnoho nahliadu za audytorskoïu diïalnistiu. Zvit pro diïalnist za 2023 rik. Kyiv: OSNAD, 2024. Available at: <https://surl.li/cc/gkczwb> (accessed 11.04.2025).
7. Caseware International. ISQM 1 adoption grows as deadlines loom : blog post, 18 July 2024. Toronto: Caseware, 2024. Available at: <https://www.caseware.com/us/resources/blog/isqm-1-adoption-grows> (accessed 10.04.2025).
8. Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF). Circular 22/794: Quality Management Systems in Audit Firms. Luxembourg: CSSF, 2024. Available at: <https://www.cssf.lu/en/Document/circular-cssf-22-794/> (accessed 15.04.2025)
9. Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF). Thematic review on the implementation of ISQM 1 in Luxembourg audit firms. Luxembourg: CSSF, 2024. Available at: <https://www.cssf.lu/fr/> (accessed 12.04.2025).
10. Financial Reporting Council (FRC). Audit Quality Review (overview). London: FRC, 2024. Available at: <https://frc.org.uk/library/supervision/audit-quality-review/audit-quality-review-overview/> (accessed 07.04.2025).
11. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). First-time Implementation Guide for ISQM 1. New York: IFAC, 2021. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide> (accessed 12.04.2025).
12. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1): Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements. New York : IFAC, 2009. 133 p.
13. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1): Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements. New York: IFAC, 2020. 133 p. Available at: <https://www.iaasb.org/> (accessed 21.04.2025).
14. International Federation of Accountants (IFAC); AICPA & CIMA. The State of Play in Sustainability Assurance 2024. New York: IFAC, 2024. Available at: <https://ifac.org/knowledge-gateway/discussion/state-play-sustainability-assurance> (accessed 20.04.2025).
15. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). IFIAR 2024 Inspection Findings Survey. Tokyo: IFIAR, 2024. Available at: <https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/> (accessed 23.04.2025).

Стаття надійшла: 10.07.2025

Стаття прийнята: 01.09.2025

Стаття опублікована: 26.09.2025