

УДК 657.6

JEL M42, M48

DOI: 10.32782/2786-8273/2025-10-18

Суворов О.І.

аспірант,

Державний податковий університет

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-7214-6379>

Oleksandr Suvorov

State Tax University

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПЕРЕВІРОК З КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ТА ОЦІНЮВАННЯ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ

METHODOLOGICAL PRINCIPLES FOR FORMULATING RECOMMENDATIONS BASED ON AUDIT QUALITY CONTROL INSPECTIONS AND ASSESSING THEIR IMPLEMENTATION

Анотація. У статті обґрунтовано методичні засади формування рекомендацій за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг та запропоновано критерії оцінювання стану їх впровадження. Проаналізовано недоліки чинної моделі рекомендацій, яка переважно орієнтована на симптоматичні прояви, без глибокого аналізу першопричин. Запропоновано класифікацію рекомендацій на чотири види: на основі умови дотримання критерію, на основі першопричини, на основі корегування поточного стану та на основі обмеження права. Обґрунтовано доцільність комбінованого підходу до рекомендацій, що дозволяє комплексно покращити систему управління якістю аудиторських фірм і підвищити ефективність суспільного нагляду за аудитом.

Ключові слова: якість аудиту, перевірка з контролю якості, рекомендації аудиторським фірмам, суспільний нагляд за аудиторською діяльністю, система управління якістю, відстеження виконання рекомендацій, першопричини недоліків, оцінювання рекомендацій.

Abstract. Introduction. Audit quality is crucial for ensuring confidence in financial statements and stability of financial markets. Public oversight bodies play a vital role in monitoring and enhancing audit quality through quality control inspections. However, the current approach to formulating and following up recommendations provided to audit firms primarily targets symptomatic manifestations of deficiencies rather than addressing their root causes. This limited approach reduces the long-term effectiveness of public oversight, posing risks for the recurrence of deficiencies and inadequate improvement in audit firms' quality management systems. **Purpose.** The purpose of this research is to scientifically substantiate methodological principles for formulating recommendations following audit quality control inspections, and to propose clear criteria for assessing their implementation status, thus enhancing the effectiveness and impact of public oversight of audit activities. **Methods.** The study employed comprehensive analysis and synthesis of data obtained from the generalized outcomes of audit quality inspections conducted over a multi-year period. The research methodology included systematic review, logical generalization, and critical analysis of existing regulatory frameworks, standards, and practices related to audit quality oversight. Particular attention was given to the identification of gaps in current practices and opportunities for methodological improvements. **Results.** The research revealed that existing recommendation practices predominantly emphasize compliance with specific standards without sufficiently addressing the underlying root causes of audit deficiencies. A novel classification framework for recommendations is proposed, encompassing four distinct categories: condition-based recommendations for compliance with criteria, root-cause-based recommendations, current-state corrective recommendations, and rights-restrictive recommendations. The study underscores the necessity of a combined approach to recommendations, tailored to the nature and severity of identified deficiencies, enabling simultaneous reduction of quality risks, addressing root causes, and timely rectification of current issues. Furthermore, the study proposes differentiated timelines for implementing recommendations based on their type and complexity. **Conclusion.** To enhance the effectiveness of audit quality control inspections, it is recommended to adopt a mixed selection methodology combining risk-oriented and random selection approaches for evaluating recommendation implementation. Establishing minimum observation thresholds can further improve the objectivity and reliability of assessments. Additionally, introducing a differentiated assessment scale for evaluating recommendation implementation based on the number of provided recommendations will mitigate overly strict negative outcomes. Successful implementation of these measures requires enhanced competencies of both inspectors and auditors, active participation of audit firms in recommendation formulation, and promotion of a culture emphasizing quality and professional responsibility within the auditing profession.

Keywords: audit quality, quality control review, recommendations to audit firms, public oversight of audit activities, quality management system, follow-up of recommendations, root cause analysis, recommendations assessment.

Постановка проблеми. Висока якість аудиторських послуг є критично важливою для забезпечення довіри до фінансової звітності та стабільності функціонування фінансових ринків. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД)

несе кінцеву відповідальність за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні, а отже відіграє ключову роль у формуванні довіри користувачів фінансової звітності до аудиторських звітів. Наглядова діяльність ОСНАД включає перевірки

з контролю якості аудиторських послуг, які надаються аудиторськими фірмами, надання обов'язкових до виконання рекомендацій та встановлення строків їх виконання у разі виявлення недоліків та порушень у системі управління якістю, а також відстеження виконання рекомендацій.

Проте процес надання рекомендацій та відстеження результативності їх виконання стикається з низкою теоретико-практичних та методичних питань, які потребують ретельного дослідження та вирішення. Перевірки з контролю якості проводяться відповідно до статті 40 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон) [1], Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок [2] та Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок [3]. Водночас у жодному з цих документів визначення «рекомендація» відсутнє, як і відсутні їх види, порядок встановлення строків виконання (виправлення недоліків), а також критерії оцінки стану впровадження. Дискусійними залишаються й питання оцінки результативності їх впровадження. Отже, вимагається формування науково-обґрунтованих поглядів до подолання пробілів у порядку надання рекомендацій як частини перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед наукової спільноти проблема формування методичних засад надання рекомендацій за результатами перевірок контролю якості аудиторських послуг розглядається як актуальна, але ще недостатньо досліджена. Дедалі більша увага до цієї тематики пов'язана з трансформаційними процесами у сфері регулювання аудиторської діяльності, суспільним запитом на якісні аудиторські послуги та необхідністю забезпечити обґрунтовані, прозорі та передбачувані критерії оцінювання стану впровадження рекомендацій. Низка наукових джерел прямо вказує на існування рекомендацій як результату перевірок з контролю якості, або ж на їх відчутний вплив на системи управління якістю аудиторських фірм.

У вітчизняному контексті суттєвий внесок в цій сфері зроблено Проскуріною Н.М. [4, с. 280–299]. Авторка детально аналізує процедури зовнішнього контролю якості за яких рекомендації розглядаються як одна з цілей перевірки з корекційною функцією. Дослідниця наголошує, що на кожному етапі контролю інспектори повинні давати практичні рекомендації щодо процедур аудиту там, де коментарі необхідні та доречні, пропонувати методи удосконалення професійної поведінки. Однак, попри цінність теоретичного обґрунтування, практичні механізми впровадження цих рекомендацій у діяльність суб'єктів аудиторської діяльності досі залишаються фрагментарними.

Не менш цінними є напрацювання Редько О.Ю. [5, с. 328–329], який пропонує систему класифікації результатів перевірки з контролю якості із відповідними заходами реагування, зокрема – рекомендаціями. Такий підхід демонструє важливість градації відповідальності за допущені порушення, проте питання ефективності та результативності застосування рекомендацій у довгостроковій перспективі не отримало належного аналізу.

Гончарук С.М. підкреслює, що зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг виконують не лише наглядову, а й практично-консультативну функ-

цію, сприяючи створенню, розвитку та удосконаленню внутрішніх систем контролю якості аудиторських фірм і мінімізації ризику визнання їх такими, що не відповідають вимогам [6, с. 225].

В іноземній науковій літературі рекомендаційний компонент перевірок з контролю якості згадується переважно опосередковано.

Наявні дослідження, попри їх значущість, демонструють, що механізми надання, імплементації, моніторингу та оцінки ефективності впровадження рекомендацій за результатами перевірок контролю якості залишаються недостатньо структурованими. Відсутність єдиного підходу до методики формування рекомендацій, диференціації їх залежно від значущості встановлених недоліків та порушень, а також обґрунтованих критеріїв оцінки їх результативності їх впровадження свідчить про існування наукової прогалини, яка потребує подальшого фундаментального вивчення.

Отже, питання формування методичних засад надання рекомендацій за результатами перевірок контролю якості та порядку відстеження їх виконання є не лише актуальним, а й потребує подальших системних досліджень у площині, що поєднують теоретичні засади з практичними інструментами для органів нагляду за аудиторською діяльністю та аудиторів.

Метою статті є наукове обґрунтування методичних засад формування рекомендацій за результатами перевірок контролю якості аудиторських послуг та критеріїв оцінювання стану їх виконання з метою підвищення ефективності та результативності суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз узагальнених результатів проведених Інспекцією із забезпечення якості ОСНАД у 2019–2024 роках перевірок контролю якості аудиторських послуг свідчить, що в якості обов'язкових до виконання рекомендацій найчастіше наводилися вказівки аудиторській фірмі забезпечити дотримання певних вимог (умов) міжнародних стандартів аудиту, кодексу етики професійних бухгалтерів чи норм законодавства, які використовувалась при перевірці як критерії для оцінювання. Слід зазначити про спрямованість таких рекомендацій скоріш на усуненні «симптоматики хвороби» (недоліку), замість нівелювання першопричини його виникнення. Такий вид рекомендацій автор класифікує як «рекомендація на основі умови (вимоги) дотримання критерію», визначальною характеристикою якої є вказівка на необхідність досягнення унормованої професійними стандартами або законодавством умови або стану системи управління якістю. Заходи, які необхідні для досягнення умови або стану системи, залишаються поза увагою.

З позиції виключно суб'єкта перевірки надання переваги рекомендаціям на основі дотримання умови (вимоги) можна вважати цілком виправданим, оскільки, враховуючи чисельність об'єктів перевірки з контролю якості, значну кількість недоліків при провадженні аудиторськими фірмами в Україні аудиторської діяльності (рис. 1), дозволяє одночасно вирішувати декілька завдань:

– оскільки не витрачається час на дослідження першопричини недоліку – зменшити тривалість перевірки, що також дозволяє більш раціонально використовувати обмежені ресурси регулятора і перевіряти більшу кількість аудиторських фірм без перегляду штатної кількості інспекторів;

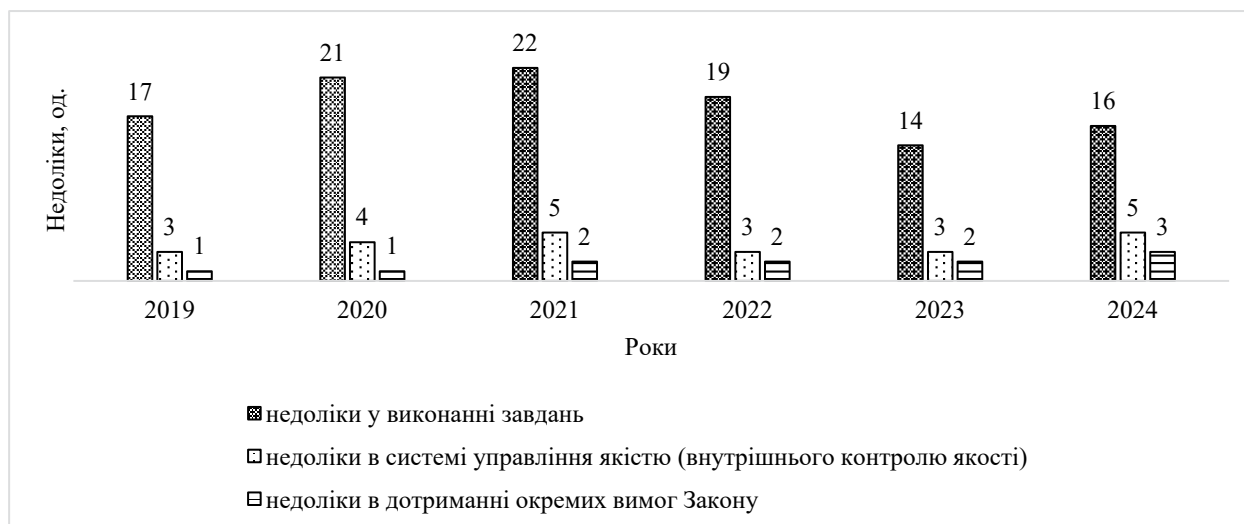


Рис. 1. Середня кількість значущих недоліків в діяльності аудиторських фірм, які мають право проведення обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, за категоріями недоліків, 2019–2024 рік, од.

Джерело: узагальнено за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг, які проведені Інспекцією із забезпечення якості ОСНАД у 2019–2024 роках

– усунути ризик некоректного визначення інспекторами першопричини, а отже, нерелевантності рекомендації, впровадження якої не призведе до зменшення ймовірності повторного виникнення недоліку у майбутньому до прийнятно низького рівня;

– не приймати відповідальності за розробку виправних дій для усунення недоліку, що в цілому узгоджується із вимогами МСУЯ 1 [7, с. 22];

– звести до мінімуму рівень суб'єктивності професійного судження при визначенні необхідних заходів з усунення недоліку, включно з підміною розумних, необхідних та досяжних дій у відповідь на усунення недоліку кращою практикою без урахування умов та обставин аудиторської фірми, а також принципу масштабованості;

– уникнути ризику звинувачень щодо перевищених повноважень та меж регуляторного втручання у діяльність аудиторської фірми, оскільки рекомендація, яка не заснована на прямих вимогах професійних стандартів та законодавства, може бути розцінена як порушення автономії аудиторської фірми та призвести до судових позовів;

– спрямовувати відстеження стану впровадження обов'язкових рекомендацій на результативність вжитих аудиторською фірмою заходів.

За чинної моделі надання рекомендацій відповідальність за визначення першопричини виникнення недоліку повністю покладається на аудиторську фірму, яка протягом 30 календарних днів з дати отримання звіту про результати перевірки зобов'язана подати суб'єкту перевірки затверджений план дій щодо виконання таких рекомендацій із розкриттям у ньому основних причин встановлених суттєвих та значущих недоліків або порушень, заплановані заходи щодо усунення причин таких недоліків або порушень з урахуванням визначених інспекторами строків виконання рекомендацій. Фактично такий план дій приймається інспекторами до відома без оцінки його прийнятності та погодження. Вбачається, що особа, на яку в аудиторській фірмі покладено операційну відповідальність за процес моніторингу та виправлення, оцінила належність розроблених виправних дій для реагування на ідентифіковані недоліки, що вимагається МСУЯ 1.

Здається цілком логічним, що прямим підтвердженням виконання рекомендації на основі дотримання умови (вимоги) у разі недоліків виконання завдань є докази наявності у складі аудиторського файлу документації, яка підтверджує виконання такої умови (вимоги) відповідного стандарту аудиту. У разі недоліку у системі управління якістю або дотримання законодавчих вимог – відсутність повторення недоліку опосередковано свідчитиме про коректність визначення аудиторською фірмою його першопричини, належних дій у відповідь та їх подальшої реалізації, наприклад, дотримання усім доречним персоналом запроваджених політик або процедур.

Самі ж заходи з усунення недоліків в процесі відстеження набувають другорядного значення та, зазвичай, суттєво не впливають на оцінку стану впровадження рекомендації. Оцінювання стану впровадження рекомендації дорівнюватиме знаходженню інспекторами відповіді на питання, чи мав місце після завершення встановлених строків для усунення недоліку факт його повторення.

Хоча такий вид надання рекомендацій й сприяє більш ефективному виконанню перевірок з контролю якості та подальшому відстеженню, він не повною мірою враховує підвищення якості аудиту як однієї з ключових цілей суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, збільшує ризик неналежного впровадження окремих рекомендацій. Вадами такої моделі автор також вважає недосягнення загальної ефективності суспільного нагляду, оскільки:

– зменшення витрат часу на перевірку з контролю якості компенсується збільшенням часу на відстеження виконання рекомендацій;

– не враховуються причинно-наслідкові зв'язки між недоліком та рекомендацією;

– підвищується ризик хибної оцінки виконання рекомендації, оскільки завдання з аудиту, за аудиторською документацією якого виконуватиметься відстеження, обираються із використанням ризикоорієнтованого підходу. Через обмежену кількість спостережень, які виконуються для відстеження стану виконання рекомендації (як правило, перевірка стану впровадження рекомендації здійснюється за робочою документацією з 1–2 завдань,

які обираються за ризикоорієнтованим підходом) всеохоплюваність повторювального недоліку до уваги не береться. В результаті, через ризик та обсяг вибірки для відстеження висновки щодо фактичного стану впровадження рекомендацій не завжди можуть характеризувати досягнутий аудиторською фірмою прогрес з усунення недоліків та наявну позитивну динаміку в системі управління якістю в цілому. Якщо такі обставини матимуть місце, сумлінна аудиторська фірма сплатить вкрай високу ціну, оскільки негативний висновок про невиконання обов'язкових до виконання рекомендацій призводить до втрати чинності рішення про проходження перевірки з контролю якості аудиторських послуг. В протиположному ще вищу ціну доведеться сплатити суспільству через надання неякісних аудиторських послуг фірмою, яка через недосконалість процесу відстеження отримала позитивний висновок про виконання нею обов'язкових рекомендацій.

Іншим проблемним питанням надання рекомендації на основі дотримання умови (вимоги) є об'єктивна можливість відстеження стану її виконання виключно щодо подій або умов, які відбулися після завершення встановленого строку для її виконання. Залежно від часу завершення перевірки з контролю якості, сезонності попиту на послуги аудиторської фірми, а також інших обставин, передумови для відстеження ефективності вжитих аудиторською фірмою виправних заходів можуть не виникати протягом значного періоду часу після завершення строків, встановлених для виконання рекомендації. Наприклад, після завершення граничних строків для виконання рекомендації з усунення недоліку у дотриманні МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду», аудиторська фірма не виконала жодного завдання з аудиту фінансової звітності вперше, або період щорічної оцінки персоналу ще не настав. В результаті, якщо відстеження проводиться невдовзі після завершення строків для виконання рекомендацій в цілому, щодо таких рекомендацій унеможливується їх відстеження шляхом дослідження аудиторської документації із завершених завдань, або доказів дотримання політик і процедур. Це призводить до того, що оцінка стану запровадження рекомендації здійснюватиметься на основі огляду та оцінки доказів здійснення аудиторською фірмою виправних дій без можливості переконатися в їх ефективності на прикладі аудиторських завдань. Альтернативно відстеження можна проводити по завершенню певного терміну з моменту звітування аудиторською фірмою про виконання рекомендацій (наприклад, через 3–6 місяців), що також надаватиме можливість урахувати дієвість виконаних суб'єктом аудиторської діяльності заходів з усунення недоліків в часі.

Подолання вад відстеження рекомендацій на основі умови (вимоги) також сприятиме встановлення мінімальної кількості спостережень, необхідних для формування висновків та оцінки стану впровадження рекомендації, разом із комбінуванням ризик-орієнтованої та випадкової методики обрання аудиторської та іншої документації для вибіркового дослідження, що призведе до збільшення строків проведення відстеження.

Втім не врахування в рекомендації причинно-наслідкових зв'язків не усуває причину, яка призвела до недоліку, а отже може не покращити систему управління якістю чи не мати стійкого (тривалого) ефекту.

На нашу думку, рекомендації мають базуватися на глибокому розумінні першопричин виявлених недоліків, оптимальному поєднанні рівня їх деталізації та обсягу у звіті про результати перевірки з контролю якості залежно від оцінки серйозності недоліку, стилю керівництва та корпоративної культури аудиторської фірми, ураховувати баланс між необхідністю забезпечення якості та повагою до прав аудиторських фірм, а також ресурсні можливості аудиторської фірми з огляду на її поточне фінансове становище. Повноваження органів нагляду з надання обов'язкових до виконання рекомендацій не має обмежувати інноваційний розвиток та професійну незалежність аудиторів.

Цього можна досягнути за колаборативної взаємодії, яка передбачає спільне опрацювання інспекторами та аудиторськими фірмами першопричин недоліків, спільний пошук оптимальних рішень для покращення якості. Такий вид рекомендацій можна визначити як «рекомендації на основі першопричини». Він передбачає залученість аудиторської фірми до формування рекомендацій, що сприятиме їх більшому розумінню та має викликати позитивну реакцію в аудиторів, обов'язковість обговорення та узгодження між аудиторською фірмою та інспекторами плану дій. Втім це також вимагає від обох сторін значно більшого рівня залученості та професійної компетентності, а також внесення змін в чинний час, формат та характер надання рекомендацій. Наприклад, рекомендації можуть надаватися не у звіті про результати перевірки, а пізніше в окремому документі, основою якого будуть результати спільного опрацювання першопричин недоліків та визначення суб'єктом аудиторської діяльності корегувальних заходів з усунення недоліків.

Втім, деякі аудиторські фірми намагаються балансувати між комерційними інтересами та вимогами до якості, що впливає на ефективність впровадження ними рекомендацій. А отже, ефективність впровадження значною мірою залежить від прихильності керівництва аудиторської фірми до якості та виділених ним ресурсів. Отже, навіть вірно встановлені першопричини та ідеальний план дій не гарантує результативність виконання рекомендацій.

Успішне впровадження надання рекомендацій на основі першопричин не можливе без навчання аудиторів та інспекторів сучасним методикам аналізу першопричин, популяризації ідеї того, що в якісному аналізі причин виникнення недоліків та визначенні адекватного плану заходів мають бути зацікавлені саме аудиторські фірми, оскільки це вказує їм на вектор розвитку, надає конкурентні переваги в управлінні змінами, демонструє прихильність до якості. На додаток до цього такий вид рекомендацій підвищує роль професійного судження інспекторів, належне застосування якого не можливе без наявності в них не тільки ґрунтовних теоретичних знань міжнародних стандартів аудиту, а й всебічного практичного досвіду їх застосування на різних посадах в аудиторській фірмі, в побудові та управлінні системою управління якістю.

Виконання рекомендації на основі першопричини підтверджується або спростовується доказами виконання аудиторською фірмою заходів, які були визначені у затвердженому ним плані дій з урахуванням обґрунтованих змін до нього (в разі наявності). Беззаперечною перевагою таких рекомендацій є можливість відносно швидкого відстеження їх впровадження відразу після

звітування аудиторською фірмою щодо виконання рекомендацій, значно менший рівень суб'єктивності оцінювання.

Проте на думку автора впровадження такого виду надання рекомендацій в Україні в якості основного виглядає доволі передчасним і доцільне за умови значного зменшення кількості недоліків в діяльності аудиторських фірм. Хоча рекомендації на основі першопричини більшою мірою відповідають цілям суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, їх широке застосування в Україні з огляду на наявний стан якості аудиторських послуг неминуче призведе до підвищеного ризику створення аудиторською фірмою фіктивних доказів виконання передбачених рекомендаціями заходів, які фактично ніколи не здійснювались. Покращення якості аудиту в таких аудиторських фірмах не відбуватиметься, а можливість юридичного доведення доказу фальсифікації викликає сумнів та знаходиться за межами повноважень суб'єктів відстеження.

З 2021 року у звітах про результати перевірки з контролю якості недоліків все частіше можна простежити рекомендації у формі вказівки аудиторській фірмі усунути недолік (порушення), що триває, міжнародних стандартів аудиту, Закону, або усунути реальні чи потенційні наслідки недоліку («рекомендації на основі корегування поточного стану»).

Прикладами рекомендацій на основі корегування поточного стану є:

- вимога негайно архівувати наявну аудиторську документацію з завершених завдань з аудиту фінансової звітності, яка не була остаточно сформована та передана на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту;
- у випадку відсутності інформування аудиторською фірмою НБУ або НКЦПФР у випадках, визначених статтею 36 Закону – вимога терміново здійснити таке інформування;
- вжити заходів реагування, які передбачені параграфом 45 МСУЯ 1 для обставин, коли перевіркою з контролю якості аудиторських послуг виявлено, що необхідні аудиторські процедури були пропущені та / або складе-

ний аудиторською фірмою аудиторський звіт може виявитися таким, що не відповідає обставинам.

Оскільки перевірка з контролю якості аудиторських послуг передбачає тестування застосовних аудиторською фірмою політик і процедур на вибірковій основі, залежно від обставин встановлення недоліку до рекомендації на основі корегування поточного стану доцільно включати вимогу до аудиторської фірми дослідити наявність й інших випадків недотримання вимог міжнародних стандартів аудиту або Закону для їх подальшого усунення. Звісно такий підхід може бути доцільним тільки за умови можливості бінарного визначення стану дотримання встановлених вимог (тобто умова (вимога) або виконується, або ні), яке не передбачає суттєвого впливу професійного судження.

Вважаємо, що рекомендації на основі корегування поточного стану мають застосовуватися виключно на додаток до інших видів рекомендацій, що дозволяє досягнути різновекторної спрямованості їх впливу на систему управління якістю.

З 2023 року Законом запроваджено норму щодо надання аудиторській фірмі рекомендацій з тимчасовим зупиненням його права проводити обов'язковий аудит фінансової звітності або обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, у разі виявлення суттєвих порушень у системі контролю якості (системі управління якістю). Таке обмеження за своєю природою та формою її надання слід віднести до «рекомендацій на основі обмеження прав». Проте визначення суттєвого недоліку (порушення) вперше з'явилося лише у Рекомендаціях, затверджених 27 жовтня 2023 року у новій редакції.

28,6% аудиторських фірм, які були включені до плану перевірок на 2024 рік та перевірені Інспекцією із забезпечення якості ОСНАД, мали суттєві недоліки (порушення). Своєю чергою Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України встановив суттєві недоліки у 18,8% перевірених аудиторських фірм (рис. 2).

Іншими прикладами рекомендацій на основі обмеження права, які на сьогодні не передбачені законодав-

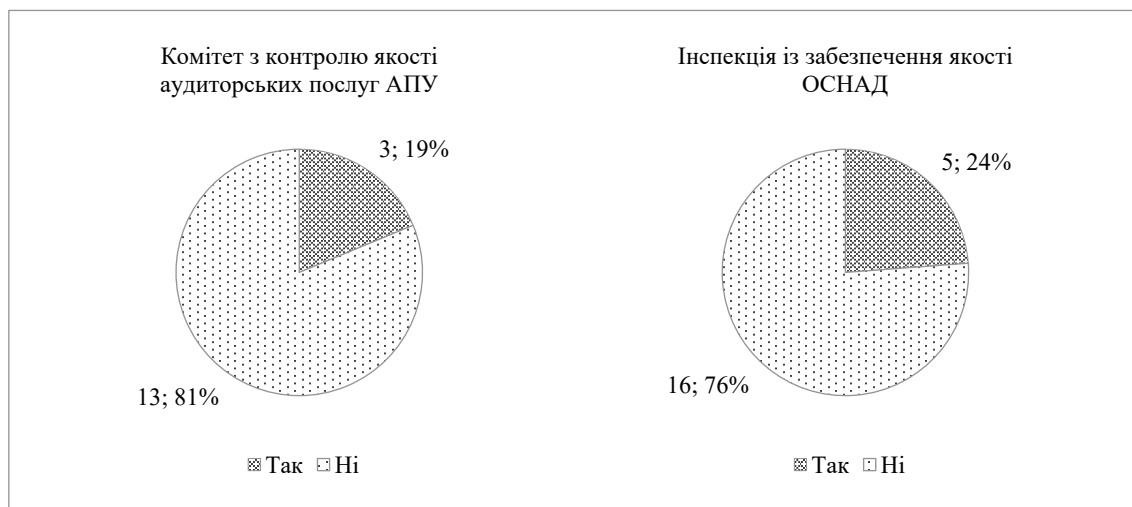


Рис. 2. Результати перевірок з контролю якості аудиторських фірм за 2024 рік за наявністю (відсутністю) суттєвого недоліку (порушення) од.

Джерело: узагальнено за [8, 9]

ством, яким регулюється аудиторська діяльність в Україні, можуть бути:

- обмеження права певної особи діяти як ключовий партнер з аудиту фінансової звітності у всіх або деяких завданнях (аудитів звітності підприємств певної галузі, суспільного інтересу тощо);

- обмеження права аудиторської фірми або її окремих підрозділів (філій) брати участь у конкурсах на проведеному обов'язкового аудиту фінансової звітності;

- обмеження права особи, яка несе кінцеву або операційну відповідальність та підзвітність за систему управління якістю, виконувати зазначену роль.

Рекомендації на основі обмеження права аудиторської фірми доцільно застосовувати у випадках коли система управління якістю не надає аудиторській фірмі обґрунтованої впевненості в тому, що цілі системи управління якістю досягаються, в той час, як обмеження права певної особи більш доречне в умовах, коли суттєві недоліки не носять всеохоплюючий характер для фірми, оскільки пов'язані із діями або бездіяльністю окремих посадових осіб аудиторської фірми і можуть не характеризувати якість надання аудиторських послуг аудиторською практикою в цілому.

Метою рекомендацій на основі обмеження права є негайне припинення надання аудиторських послуг, незадовільна якість яких може становити небезпеку для користувачів фінансової звітності значної кількості суб'єктів господарювання, або усунення від виконання функціональних обов'язків в межах системи управління якістю аудиторської фірми особою, яка не має відповідного досвіду, знань, впливу й авторитету у фірмі, достатнього часу для виконання покладених на неї обов'язків, а також належного розуміння наданої їй ролі та того, що вона несе відповідальність за її виконання. Втім такі рекомендації та умови для застосування мають чітко визначатися у відповідних нормативно-правових актах.

Отже, обов'язкові до виконання рекомендації за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг можна визначити як вказівки, які надаються аудиторській фірмі для їх обов'язкового виконання у разі встановлення недоліків у виконанні аудиторських завдань, розробці та функціонуванні системи управління якістю, дотриманні вимог законодавства, яким регулюється аудиторська діяльність, щодо необхідності забезпечення визначеного комплексу корегувальних (виправних) дій, які спрямовані на усунення недоліку, запобігання його повторення (створенню умов виникнення) у майбутньому, або усуненню наслідків, спричинених недоліком, які можна поділити на чотири види:

- рекомендації на основі умови (вимоги) дотримання критерію;

- рекомендацій на основі корегування поточного стану;

- рекомендації на основі першопричини;

- рекомендації на основі обмеження права.

Вважаємо, що рекомендації на основі умови (вимоги) зазвичай призводять до тимчасового нестійкого ефекту корегування системи управління якістю, оскільки посиляються на її бажаний стан не зазначаючи дій, які слід вжити аудиторській фірмі для його досягнення. В той час як рекомендації на основі першопричини – виправні дії, які розроблені виходячи із першопричини недоліку, що заважає досягненню системою бажаного стану. Такі дії необхідні для запобігання повторенню недоліку, як

правило, є довгостроковими рішеннями й можуть потребувати від аудиторської фірми більше часу для їх впровадження. Своєю чергою обмежувальні рекомендації надають змогу мінімізувати ризики допущення аудиторськими недоліків до впровадження рекомендацій на основі умови (вимоги) або першопричини, а рекомендації на основі корегування поточного стану – у стислі строки усунути недолік, що триває.

Залежно від значущості недоліку може бути доречною комбінація декількох або навіть усіх видів рекомендацій таким чином, щоб зміст рекомендації забезпечував:

- припинення порушення, що триває, міжнародних стандартів аудиту або законодавства, яким регулюється аудиторська діяльність;

- усунення розбіжностей між вимогами міжнародних стандартів аудиту та законодавства, яким регулюється аудиторська діяльність, та поточним станом їх застосування;

- зменшення ризиків якості аудиторської фірми до прийнятного рівня;

- усуненню першопричини виявленого недоліку;

- удосконаленню системи управління якістю.

Слід наголосити, що у разі включення у звіт про результати перевірки з контролю якості щодо одного й того ж недоліку кількох видів рекомендацій, кожен така рекомендація з метою оцінки стану її впровадження має оцінюватися окремо від інших.

Відмінності в меті, об'єкті та предметі різних видів обов'язкових до виконання рекомендацій надають змогу автору запропонувати підходи до встановлення граничних строків їх виконання, а також критерії оцінювання стану впровадження (табл. 1).

Для забезпечення достовірності доказів виконання рекомендацій пропонується запровадити механізм контролю, який включає:

- проведення раптових вибірових перевірок представлених аудиторськими фірмами доказів виконання рекомендацій, що дозволить виявити й запобігти потенційній фальсифікації або неналежному виконанню;

- застосування автоматизованих інформаційних систем для збору, зберігання та верифікації доказів виконання рекомендацій з обов'язковою відповідальністю суб'єкта аудиторської діяльності за надані дані;

- періодичну ротацію інспекторів та залучення експертів для підтвердження об'єктивності оцінок виконання рекомендацій.

Разом з цим проведено дослідження також окреслює потенційні ризики впровадження нових підходів до надання рекомендацій: формалізм у відповідях аудиторських фірм, обмеженість ресурсів у органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, необхідність додаткового навчання інспекторів. Подолання цих ризиків можливе шляхом поступового впровадження змін, пілотного тестування нової методики та посилення методичного супроводу.

У країнах з розвинутою системою суспільного нагляду практика надання рекомендацій є невід'ємним елементом підвищення якості аудиторських послуг. У Великій Британії орган нагляду за аудитом FRC у звітах щодо результатів перевірок найбільших аудиторських фірм висвітлює приклади належної практики та недоліків, які мають бути усунуті [10]. Рекомендації супроводжуються публічною відповіддю фірми, що дозволяє оцінити вжиті заходи. В Ірландії регулятор аудиту IAASA за результатами

Таблиця 1

**Категоризація обов'язкових до виконання рекомендацій за результатами перевірки
з контролю якості аудиторських послуг**

Характеристики виду рекомендацій	Види рекомендацій:			
	на основі умови дотримання критерію	на основі першопричини	на основі корегування поточного стану	на основі обмеження права
1	2	3	4	5
Мета рекомендації	Забезпечення відповідності діяльності аудиторської фірми вимогам міжнародних стандартів аудиту та законодавства шляхом приведення її роботи до бажаного стану (вимог)	Запобігання повторенню недоліків через визначення та усунення першопричин, що їх зумовлюють	Термінове усунення недоліку або порушення для мінімізації його негативних наслідків для аудиторської фірми та користувачів фінансової звітності	Запобігання можливим ризикам від діяльності, яка не відповідає встановленим стандартам, через тимчасове обмеження прав на надання аудиторських послуг або займання посад
Об'єкт рекомендації	Результативність дій у відповідь на ризики якості в системи управління якістю, які потребують корегування для забезпечення дотримання встановлених стандартів	Причинно-наслідкові зв'язки в системі управління якістю, що призводять до недоліків	Поточні недоліки, що виникають у процесі виконання аудиторських завдань або функціонуванні системи управління якістю	Право на провадження аудиторської діяльності, доступ до ринку аудиторських послуг
Предмет рекомендації	Бажаний стан функціонування окремих компонентів системи управління якістю, який повинен бути впроваджений для досягнення відповідності вимогам	Основні першопричини виникнення недоліків, які потрібно усунути для зменшення ризиків якості та відповідного досягнення цілей якості	Симптоми недоліків, що тривають та потребують негайного виправлення	Права та обов'язки аудиторської фірми при провадженні аудиторської діяльності
Підстави для застосування рекомендації	Значущі та менш ніж значущі недоліки	Значущі невинуватні недоліки	Виправні значущі недоліки, що тривають	Суттєві недоліки (порушення)
Час надання рекомендації	Водночас з письмовим повідомленням про недолік у проєкті звіту про результати перевірки	Після опрацювання першопричини виникнення недоліку та запропонованого плану заходів з його усунення	Водночас з письмовим повідомленням про недолік у проєкті звіту про результати перевірки	Разом з затвердженням звіту про результати перевірки
Основна / Додаткова	Основна	Основна	Додаткова	Додаткова
Строки для виконання рекомендації	Від 3 до 12 місяців з дати завершення перевірки залежно від трудомісткості виконання рекомендації, пріоритетності з огляду на необхідність якісного виконання наступних аудиторських завдань, послідовності етапів аудиторської перевірки, специфіки клієнтського портфеля аудиторської фірми, впливу на систему управління якістю		Не пізніше 3 місяців з дати завершення перевірки з контролю якості	З дати завершення перевірки до підтвердження виконання рекомендацій
Докази виконання рекомендації	Докази відповідності аудиторської діяльності критеріям оцінювання (вимогам міжнародних стандартів аудиту або Закону) після завершення встановленого строку для їх виправлення	Докази виконання виправних дій (заходів), спрямованих на усунення першопричини виникнення недоліку	Докази усунення недоліку (порушення), що триває	Докази дотримання встановленого обмеження
Мінімальна кількість спостережень для оцінки стану впровадження рекомендації	В разі виявлення недоліку більш ніж в 1 завданні – 1 за ризикоорієнтованим підходом + 2 методом випадкових чисел (або фактична кількість, якщо менше ніж 3 випадки практичного застосування)	Вибірка не застосовна	Вибірка не застосовна	Вибірка не застосовна
Можливість об'єктивної оцінки стану впровадження	Через певний проміжок часу після виконання рекомендації	Після виконання рекомендації	Після виконання рекомендації	Після виконання рекомендації

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5
Суб'єктивність оцінювання стану впровадження рекомендації	Підвищена	Помірна	Низька	Низька
Критерії виконання рекомендації	У всіх об'єктах спостереження недолік відсутній або недолік оцінюється як менш ніж значущий; або у разі відсутності обставин для відстеження практичного застосування – наявні докази реалізації визначених у плані дій заходів з усунення недоліку	Відсутні підстави вважати, що фактично виконані заходи не знижують ймовірність повторення недоліку до прийнятного низького рівні; та наявні докази реалізації визначених у плані дій заходів з усунення недоліку	Виключення відсутні	Виключення відсутні
Критерії невиконання рекомендації	У 2 або більше об'єктах спостереження встановлено значущий повторювальний недолік	Відсутні докази реалізації визначених у плані дій заходів з усунення недоліку	Виключення наявні	Виключення наявні
Критерії часткового виконання рекомендації	Невідповідність іншим категоріям оцінки стану впровадження рекомендації	Невідповідність іншим категоріям оцінки стану впровадження рекомендації	Відсутні (спростовуване припущення)	Відсутні

Джерело: власна розробка автора

перевірок надає аудиторським фірмам перелік заходів, які мають бути впроваджені у межах року [11]. У США орган суспільного нагляду РСАОВ не застосовує окрему категорію «рекомендацій», однак у своїх звітах фіксує недоліки, які потребують обов'язкового усунення. Протягом 12 місяців фірма має продемонструвати заходи з усунення, інакше регулятор публічно оприлюднює критику системи контролю якості [12]. Таким чином, рекомендації РСАОВ носять примусовий характер і супроводжуються контролем їх виконання на етапі подальшого нагляду.

Зазначені приклади засвідчують, що ефективність системи надання рекомендацій забезпечується їх адресністю, контролем за виконанням та прив'язкою до ризиків, виявлених у межах перевірки. Такий досвід є релевантним для удосконалення підходів в Україні, зокрема через запровадження механізму контролю за достовірністю доказів виконання та встановлення чітких строків і відповідальності за невиконання.

З метою емпіричної оцінки ефективності впливу наданих рекомендацій на покращення системи управління якістю аудиторських фірм проведено порівняння результатів первинних та повторних перевірок 34 суб'єктів аудиторської діяльності (всі аудиторські фірми, які пройшли щонайменше дві перевірки з контролю якості аудиторських послуг у період дослідження з 2019 року по 1 квартал 2025 року). У ході первинних перевірок було встановлено 852 значущих недоліків, тоді як у повторних – 603 (рис.3). Середня кількість значущих недоліків зменшилася з 25,06 до 17,74, тобто на 29,23%, а медіанне зменшення склало 6 недоліків. При цьому стандартне відхилення зменшилося з 12,53 до 9,72, що свідчить про вирівнювання підходів аудиторських фірм до впровадження належних політик або процедур в системі управління якістю. Такі результати підтверджують позитивний вплив рекомендацій на якість аудиторських послуг, а також доцільність подальшого розвитку методики їх формування.

Водночас виявлено окремі випадки відсутності в аудиторських фірмах прогресу або навіть збільшення кількості

недоліків, що підкреслює необхідність адаптації методів надання рекомендацій та диференційованого підходу до суб'єктів з підвищеним ризиком повторних порушень.

Недосконалими у чинних нормативно-правих актах виглядають й критерії загальної оцінки стану впровадження рекомендацій. Зокрема, однією з умов отримання позитивного висновку щодо виконання обов'язкових рекомендацій є повне впровадження аудиторською фірмою не менше ніж 60% від загальної кількості обов'язкових до виконання рекомендацій.

З урахуванням великої кількості недоліків, що виявляються в діяльності аудиторських фірм під час перевірок з контролю якості, їх повне усунення часто є об'єктивно неможливим у відносно короткій строк (до одного року). Емпірично доведено, що досягнення рівня виконання рекомендацій на рівні 60% є прийнятним показником, що підтверджується результатами аналізу висновків за майже чотири роки практики відстеження стану виконання рекомендацій в Україні. Цей підхід було враховано при оновленні Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок у жовтні 2023 року.

Водночас за певних обставин, застосування уніфікованого підходу до оцінки виконання рекомендацій без урахування їх кількості може призводити до нефункціональної строгості. Наприклад, якщо за результатами перевірки було надано лише дві обов'язкові до виконання рекомендації, які не стосуються суттєвих недоліків, але одна з них виконана лише частково, загальна оцінка буде негативною – через невиконання понад 50% рекомендацій. При цьому не враховується ані зміст рекомендацій, ані залишковий ризик якості, що викривляє загальну картину досягнуто прогресу з удосконалення системи управління якістю.

Для усунення такої невідповідності доцільно запровадити диференційовану шкалу загального оцінювання стану виконання обов'язкових рекомендацій залежно від їх кількості. Приклад відповідної шкали наведено в таблиці 2.

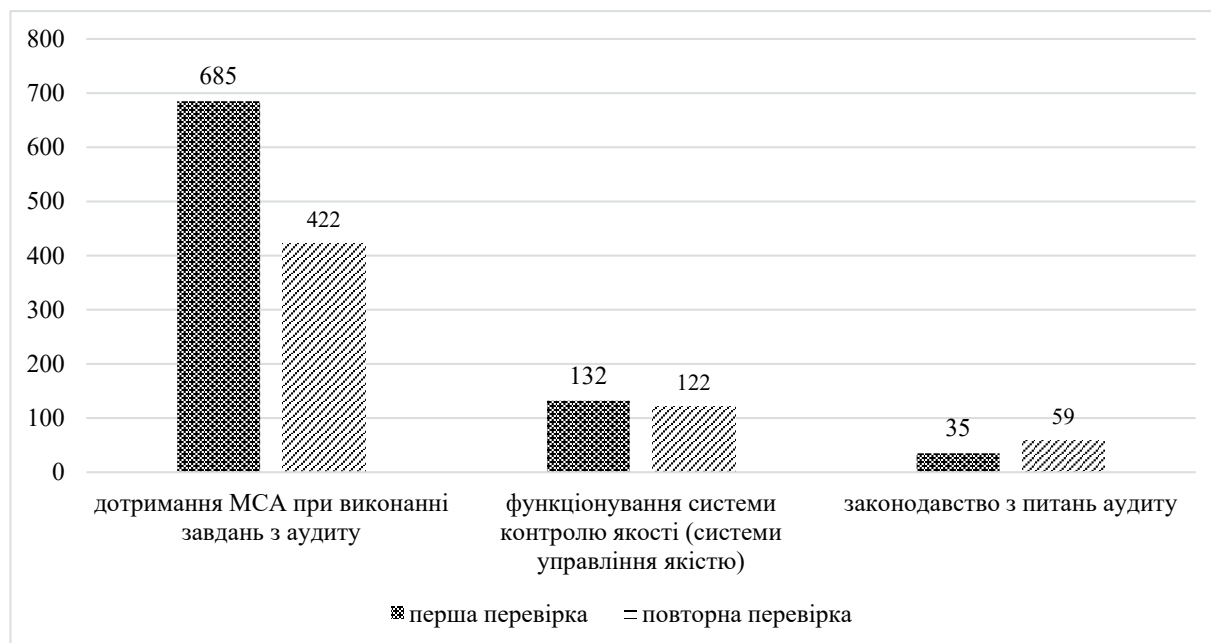


Рис. 3. Порівняння кількості значущих недоліків за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг

Джерело: узагальнено за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг, які проведені Інспекцією із забезпечення якості ОСНАД у 2019–2024 роках та 1 кварталі 2025 року

Таблиця 2

Диференційована шкала загального оцінювання стану виконання обов'язкових рекомендацій

Кількість рекомендацій, од.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	>10
Мінімум виконаних рекомендацій для позитивного висновку	1	1	2	2	3	4	4	5	5	6	60%

Джерело: власна розробка автора

Висновки. Проведене дослідження свідчить, що чинна модель надання обов'язкових рекомендацій за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг переважно орієнтована на усунення симптоматичних проявів недоліків, тоді як їхні першопричини залишаються поза увагою. Це суттєво обмежує довгострокову ефективність суспільного нагляду та створює ризики повторного виникнення недоліків. Встановлено, що відсутність у нормативно-правових актах чіткого визначення терміну «рекомендація», їх класифікації, критеріїв оцінки стану впровадження, а також однозначних підходів до встановлення строків виконання рекомендацій ускладнює стандартизацію та прозорість процесу відстеження їх виконання.

Автором запропоновано класифікацію обов'язкових рекомендацій за результатами перевірок контролю якості аудиторських послуг на чотири типи: на основі умови дотримання критерію, на основі першопричини, на основі корегування поточного стану та на основі обмеження права. Визначено, що найбільш перспективними з погляду досягнення довгострокового ефекту та підвищення якості аудиту є рекомендації, засновані на аналізі першопричин недоліків. Водночас їх широке впровадження на сьогодні в Україні є передчасним через значну кількість недоліків та обмежені ресурсні можливості аудиторських фірм.

Запропоновано комбінований підхід до надання рекомендацій, який передбачає поєднання різних типів рекомендацій залежно від природи недоліку, що дозво-

ляє одночасно зменшити ризики якості до прийнятного рівня, усунути першопричини недоліків та корегувати поточні порушення у стислі строки. Обґрунтовано необхідність диференціації строків виконання рекомендацій залежно від їх типу та трудомісткості реалізації. Доведено ефективний вплив рекомендацій на удосконалення системи управління якістю аудиторської фірми.

Для підвищення ефективності процесу відстеження виконання рекомендацій запропоновано запровадити змішану методику вибору аудиторських завдань для оцінки стану впровадження, яка поєднує ризикоорієнтований підхід з методом випадкового вибору та встановити мінімальну кількість спостережень, що дозволить отримати більш об'єктивні результати. Також запропоновано диференційовану шкалу оцінки стану виконання рекомендацій з метою уникнення необґрунтовано негативних висновків при малій кількості наданих рекомендацій.

Важливою умовою успішної реалізації запропонованих заходів є підвищення рівня компетентності інспекторів та аудиторів, залучення аудиторських фірм до процесу формування рекомендацій, а також розвиток культури якості та професійної відповідальності у сфері аудиторської діяльності.

Подальші дослідження доцільно зосередити на емпіричному тестуванні ефективності впроваджених підходів на основі конкретних кейсів та статистичного аналізу результатів відстеження виконання рекомендацій.

Бібліографічний список:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII: станом на 16 берез. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 12.06.2025).
2. Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок : Наказ М-ва фінансів України від 17.05.2023 р. № 253. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1127-23#Text> (дата звернення: 12.06.2025).
3. Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок : Рішення Ради нагляду за аудит. діяльністю Орг. сусп. нагляду за аудит. діяльністю від 27.10.2023 р. № № 3/9/63. URL: <https://apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/Рекомендації-з-проведення-перевірок.pdf> (дата звернення: 12.06.2025).
4. Проскуріна Н. М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія: дис....д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2012. 573 с.
5. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис....д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 453 с.
6. Гончарук С. М. Система контролю якості аудиторських послуг та необхідність її вдосконалення. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2018. № 4(16). С. 222–229. DOI: [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2018-4\(16\)-222-229](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2018-4(16)-222-229) (дата звернення: 12.06.2025).
7. Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1. «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» : Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 12.06.2025).
8. Аудиторська палата України. Результати перевірок з контролю якості. <https://www.apu.com.ua/>. URL: <https://apu.com.ua/2020/01/30/перелік-суб'єктів-аудиторської-діял-2/> (дата звернення: 12.06.2025).
9. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Результати проведення перевірок з контролю якості. <https://www.apob.org.ua>. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=247 (дата звернення: 12.06.2025).
10. Financial Reporting Council. Audit Firm Specific Reports – Tier 1 Audit Firms. <https://www.frc.org.uk>. URL: <https://www.frc.org.uk/library/supervision/audit-firm-specific-reports/tier-1-audit-firms/> (дата звернення: 12.06.2025).
11. IAASA. 2024 QAR Reports. <https://iaasa.ie>. URL: <https://iaasa.ie/publications/2024-qar-reports/> (дата звернення: 12.06.2025).
12. Public Company Accounting Oversight Board. Firm inspection reports. <https://pcaobus.org>. URL: <https://pcaobus.org/oversight/inspections/firm-inspection-reports> (дата звернення: 12.06.2025).

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine “Pro audit finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist” [On the audit of financial statements and audit activities]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (accessed June 12, 2025).
2. Ministry of Finance of Ukraine (2023), “Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia perevirok z kontroliu yakosti audytorskykh posluh ta inshykh perevirok” [On approval of the procedure for conducting inspections to control the quality of audit services and other audits], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1127-23#Text> (accessed June 12, 2025)
3. Audit Oversight Board of the Audit Public Oversight Body of Ukraine (2023), “Rekomendatsii shchodo provedennia perevirok z kontroliu yakosti audytorskykh posluh ta inshykh perevirok” [Recommendations for conducting inspections to control the quality of audit services and other inspections]. Available at: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/05/Рекомендації-з-проведення-перевірок-із-змінami.pdf> (accessed June 12, 2025).
4. Proskurina N. M. (2012) *Rozvytok protsedur audytu: teoriia ta metodolohiia* [Development of audit procedures: theory and methodology] (Doctoral thesis, 08.00.09). Kyiv, 573 p. (in Ukrainian)
5. Redko O. Yu. (2009) *Metodolohiia ta orhanizatsiia profesiinoho audytu v Ukraini. Stan ta perspektyvy rozvytku* [Methodology and organization of professional audit in Ukraine. Current status and development prospects] (Doctoral thesis, 08.00.09). Kyiv, 453 p. (in Ukrainian)
6. Honcharuk S. M. (2018) Systema kontroliu yakosti audytorskykh posluh ta neobkhidnist yii vdoskonalennia [Quality control system of audit services and the need for its improvement]. *Problemy i perspektyvy ekonomiky ta upravlinnia*, no. 4(16), pp. 222–229. DOI: [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2018-4\(16\)-222-229](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2018-4(16)-222-229) (accessed June 12, 2025). (in Ukrainian)
7. International Auditing and Assurance Standards Board (2020) *Mizhnarodnyi standart z upravlinnia yakistiu (MSUI). 1. “Upravlinnia yakistiu dlia firm, shcho vykonuiut audyty chy ohliady finansovoi zvitnosti, abo inshi zavdannia z nadannia vpevnenosti chy suputnykh posluh”* [International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements]. Available at: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (accessed June 12, 2025). (in Ukrainian)
8. Audit Chamber of Ukraine. Results of quality control inspections. Available at: <https://www.apu.com.ua/2020/01/30/перелік-суб'єктів-аудиторської-діял-2/> (accessed June 12, 2025).
9. Audit Public Oversight Board. Results of quality control inspections. Available at: https://www.apob.org.ua/?page_id=247 (accessed June 12, 2025).
10. Financial Reporting Council. Audit Firm Specific Reports – Tier 1 Audit Firms. Available at: <https://www.frc.org.uk/library/supervision/audit-firm-specific-reports/tier-1-audit-firms/> (accessed June 12, 2025).
11. IAASA. 2024 QAR Reports. Available at: <https://iaasa.ie/publications/2024-qar-reports/> (accessed June 12, 2025).
12. Public Company Accounting Oversight Board. Firm inspection reports. Available at: <https://pcaobus.org/oversight/inspections/firm-inspection-reports> (accessed June 12, 2025).

Стаття надійшла: 16.07.2025

Стаття прийнята: 01.09.2025

Стаття опублікована: 26.09.2025