

УДК 657.6:006.332(100)

DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2025.4.29>

JEL Classification: M42, M15, O33

Гаєвський О.О.,

здобувач третього рівня вищої освіти «доктор філософії»**за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»,**ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4082-3102>,**Національний університет біоресурсів і природокористування України,**м. Київ*

СУЧАСНІ ВИКЛИКИ В УПРАВЛІННІ ЯКІСТЮ АУДИТУ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ РЕГУЛЯТОРНОМУ ПРОСТОРИ: ПОРІВНЯЛЬНЕ ОЦІНЮВАННЯ ТА НАПРЯМИ ПОДАЛЬШОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

Haievskiyi O.O.,

*candidate for the third level of higher education “Doctor of Philosophy”**in the specialty 071 “Accounting and taxation”,**National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv*

CURRENT CHALLENGES IN AUDIT QUALITY MANAGEMENT WITHIN THE EUROPEAN REGULATORY FRAMEWORK: A COMPARATIVE ASSESSMENT AND DIRECTIONS FOR FURTHER IMPROVEMENT

Постановка проблеми. В сучасних умовах глобалізованої економіки роль аудиту фінансової звітності суттєво зросла, що зумовлено потребою у підвищенні прозорості та достовірності фінансової інформації. Фінансова звітність виступає ключовим джерелом даних для прийняття управлінських та інвестиційних рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами – інвесторами, банківськими установами, кредиторами, регуляторами та іншими стейкхолдерами.

Відповідно, забезпечення високої якості аудиту є визначальним чинником для гарантування відповідності фінансової звітності застосовній концептуальній основі. Це, своєю чергою, формує довіру користувачів до фінансової інформації та зміцнює надійність ринків капіталу, де якість аудиту виступає інституційним механізмом підтримання стабільності та ефективності фінансової системи.

Актуальність дослідження підвищується в контексті регуляторних змін останніх років, які пов'язані з впровадженням нових стандартів з управління якістю аудиту МСУЯ 1 [11] і МСУЯ 2 [12], що суттєво підвищило вимоги до систем управління якістю в аудиторських фірмах.

Водночас, у науковій літературі зберігаються істотні прогалини.

По-перше, відсутня єдина методика вимірювання якості аудиту: хоча на практиці застосовуються різні підходи – зовнішнє інспектування, оцінки внутрішніх систем контролю якості тощо – проте немає узгоджених індикаторів, здатних комплексно оцінювати якість аудиту.

По-друге, недостатньо дослідженим залишається взаємозв'язок між якістю аудиту та якістю фінансової звітності. У більшості наукових робіт ці аспекти аналізуються окремо, тоді як інтегрований підхід, що міг би показати реальний вплив аудиту на якість фінансової звітності, майже не розроблений.

Ще одним невирішеним аспектом є обмеженість емпіричних досліджень у країнах з перехідною економікою і, зокрема, в Україні. Більшість наукових досліджень в світі присвячені аналізу емпіричних даних ринку аудиту провідних країн світу (США, Великобританії тощо), тоді як специфічні виклики ринку аудиторських послуг у країнах з перехідною економікою – концентрація ринку, регуляторні бар'єри, кадровий дефіцит, низький рівень автоматизації аудиту, стан систем управління якістю тощо – залишаються поза належною увагою та потребують окремих досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання якості аудиту досліджуються в роботах вітчизняних і зарубіжних фахівців. Зокрема, в статті Лубенченко О. Е., Шульги С. В., Корінька М. Д. [5] докладно аналізуються нові стандарти управління якістю в аудиті МСУЯ 1 і МСУЯ 2 з урахуванням застосування ризик-орієнтованого підходу [11; 12].

* Науковий керівник: Кузик Н.П. – канд. екон. наук, доцент

У роботі Хрип'юк В. І., Ковальова В. Ю. на підставі аналізу міжнародних норм і вітчизняної практики розглядаються сучасні проблемні питання і фактори, що впливають на якість аудиторських послуг [15].

У дослідженнях Редька О. Ю. обґрунтовується подвійний характер якості аудиту, при цьому якість розглядається з позицій очікувань двох груп користувачів: з одного боку, державних регуляторних органів, реальних власників бізнесу та інших стейкхолдерів і, з іншого боку, суб'єктів аудиторської діяльності [14].

Кузик Н. П., Шевчук К. В. та Вершута Ю. С. розглядають якість аудиту фінансової звітності як багатовимірну категорію, що поєднує об'єктивні чинники дотримання стандартів і нормативних вимог із суб'єктивними аспектами її сприйняття зацікавленими сторонами, визначаючи відповідність стандартам і достовірність фінансової звітності базовими детермінантами її забезпечення [10].

У зарубіжній літературі докладний огляд проблематики досліджень з питань якості аудиту з використанням бібліометричного та контент-аналізу виконано в статті Каліта Н. і Тіварі Р. [4], де автори дійшли висновку, що протягом багатьох років дослідження якості аудиту неухильно зростали, й відповідні питання розглядалися під різними кутами зору, які можна згрупувати у шість кластерів:

1) дискусії щодо того, чи підвищує сильний аудиторський комітет витрати на аудит через вимогу більшої якості, чи, навпаки, – зменшує їх завдяки ефективному контролю;

2) дебати щодо здійснення зовнішнього моніторингу;

3) обговорення обов'язкової ротації аудиторів, діяльності рад нагляду за аудиторською діяльністю та пов'язаних з ними нормативних актів;

4) дискусії з питань управління прибутком як мірила якості фінансової звітності у зв'язку з якістю аудиту;

5) дебати щодо одночасного надання клієнту інших послуг (управлінський консалтинг, податкові консультації тощо) без шкоди для незалежності та якості аудиту;

6) дискусії щодо ротації аудиторів у частині того, чи варто обмежувати термін співпраці, щоб зберегти незалежність і об'єктивність перевірки [4].

У роботі Дармаван А. [1] досліджуються складні взаємозв'язки між якістю аудиту та прозорістю фінансової звітності в контексті корпоративного управління.

Отже, можна зробити висновок, що в сучасній теорії й практиці питання якості аудиту досліджуються в різних контекстах, і їх актуальність не тільки не втрачається, а, навпаки, – зростає. Водночас невирішеними залишаються численні питання, пов'язані з дослідженням чинників, які впливають на якість аудиту, оцінкою систем управління якістю в аудиторських фірмах та заходів, покликаних сприяти підвищенню якості аудиту, особливо через інструмент зовнішнього контролю якості. Саме цим аспектам і присвячується дана стаття.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження та систематизація ключових недоліків систем управління якістю на підставі аналізу звітів органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю країн ЄС та України, виявлених під час зовнішніх перевірок, з метою визначення спільних і відмінних проблем аудиторських фірм та оцінювання частоти їх виникнення. Отримані результати мають теоретичне і практичне значення для формування напрямів удосконалення систем управління якістю та підвищення якості аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. В теорії та практиці якість аудиту розглядається як багатокомпонентне явище, яке для свого дослідження передбачає необхідність застосування системного, ризик-орієнтованого, процесно-орієнтованого і суб'єктно-орієнтованого підходів.

У межах системного підходу і класичної управлінської концепції «input – process – output» якість аудиту охоплює:

1. Вхідні параметри надання аудиторських послуг (незалежність, компетентність, забезпеченість ресурсами тощо);

2. Налагодження процесів (переддоговірна стадія, планування, оцінка ризиків, виконання аудиторських процедур, що забезпечує збір і оцінку аудиторських доказів, завершення аудиту);

3. Результати (оцінка викривлень, врахування їх виправлення, коректність звіту незалежного аудитора та загальне підтримання довіри користувачів) тощо.

Системний підхід передбачає, що якість аудиту не можна оцінювати лише за кінцевим висновком – потрібно враховувати всі етапи виконання аудиторських послуг та ресурси. Своєю чергою, процесно-орієнтований підхід робить акцент на якості виконання процедур аудиту, а ризик-орієнтований підхід в контексті МСУЯ 1, МСУЯ 2 посилює вимоги до управління якістю з урахуванням ідентифікованих і оцінених ризиків саме на рівні системи управління якістю, а не окремих перевірок. Тоді як суб'єктно-орієнтований підхід розглядає якість аудиту крізь призму характеристик аудиторів та аудиторських фірм, зокрема їх незалежності, професійної компетентності, ресурсного забезпечення та дотримання етичних принципів.

З практичної точки зору комплексне застосування наведених підходів допомагає аудиторським фірмам, моніторам і регуляторам виявляти слабкі місця та зміцнювати довіру до фінансової звітності.

Якість аудиту формується комплексом внутрішніх і зовнішніх чинників (передумов). Передумови забезпечення якості аудиту охоплюють внутрішні системи управління якості аудиторських фірм, що визначають рівень налагодження і ефективності процесів виконання аудиторських завдань, та зовнішній контроль з боку Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД). Зовнішні перевірки виступають важливим елементом системи забезпечення якості, оскільки дозволяють виявляти типові порушення, надавати рекомендації щодо їх усунення та підвищувати рівень впевненості користувачів у результатах аудиту.

У процесі виконання дослідження нами було проаналізовано Звіти Органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (чи аналогічних регуляторів аудиту) сім країн Європи, частина з яких відноситься до країн з високорозвинутою економікою і добре розвиненим ринком аудиторських послуг (Австрія, Німеччина, Бельгія, Чехія), а інша – до країн з економікою, що розвивається, і, відповідно, ринком аудиторських послуг, що також перебуває у стадії розвитку (Болгарія, Румунія, Україна) [2; 3; 6; 7; 8; 9; 13].

Вибір семи європейських країн (України, Австрії, Бельгії, Болгарії, Німеччини, Румунії та Чехії) для порівняльного аналізу обумовлений необхідністю охоплення різних регуляторних моделей у межах єдиного європейського аудиторського простору, репрезентативністю географічних регіонів та високим рівнем прозорості звітності національних Органів нагляду обраних держав у 2024 році. Вибірка охоплює країни з різними традиціями регулювання аудиту, що дозволяє побачити загальноєвропейські тренди.

Так, Австрія та Німеччина є представниками «континентальної» моделі з дуже суворим державним наглядом та високим рівнем деталізації звітності [3; 7]. Бельгія та Чехія є країнами, що демонструють високу динаміку адаптації до стандартів ЄС та активне впровадження нових директив [2; 8]. Україна – країна-кандидат на вступ до ЄС, яка зараз перебуває в процесі повної гармонізації законодавства, що робить її порівняння з чинними членами блоку максимально актуальним. Також, обсяг вибірки дозволяє розглянути країни за критерієм їх географічного розташування, що надає можливість мінімізувати регіональну упередженість та проаналізувати, чи відрізняються проблеми аудиту в країнах із давно сформованою, класичною ринковою економікою та в країнах, що розвиваються. Зокрема, Австрія, Бельгія та Німеччина є представниками Західної Європи; а Болгарія, Румунія, Україна та Чехія – представниками Центральної та Східної Європи. Водночас, всі обрані країни (крім України, яка активно інтегрується) працюють у межах Регламенту ЄС № 537/2014 та Директиви 2006/43/ЄС. Це створює єдину базу для порівняння, оскільки вимоги до контролю якості в цих країнах уніфіковані на рівні Європейського Союзу.

Порушення, які було встановлено під час контролю якості аудиторських фірм досліджених країн, у більшості звітів узагальнюються на рівні фірми в контексті системи управління якістю і на рівні виконання аудиторських завдань. У цьому дослідженні нами було розглянуто недоліки систем управління якістю на рівні аудиторських фірм «Firm Reviews».

Дані щодо встановлених недоліків при проведенні перевірок з контролю якості з боку Органів суспільного нагляду наведені у відсотках від загальної кількості недоліків у звіті відповідної країни. Оскільки регулятори різних країн використовують різні бази і різні назви груп порушень, дані були максимально упорядковані для того, щоб можна було аналізувати структуру (питому вагу) проблем всередині кожної країни (табл. 1).

Таблиця 1

Зведений аналіз недоліків на рівні систем управління якості аудиторських фірм за даними зовнішніх перевірок контролю якості з боку регуляторів європейських країн у 2023–2024 роках, %

Показники	Роки	
	2023	2024
1	2	3
Україна		
Виконання завдання	26	34
Управління та керівництво	6	20
Ресурси	31	17
Моніторинг та виправлення	19	16
Процес оцінки ризиків	6	12
Етичні вимоги	11	1
Прийняття клієнтів та завдань	2	-

продовження табл. 1

1	2	3
Австрія		
Сфера регулювання системи управління якістю аудиторської діяльності	-	91
Процес моніторингу та вдосконалення	-	4
Сфера оцінки та документації системи управління якістю	-	2
Звіт про прозорість та перевірка дотримання зобов'язань щодо повідомлення та звітування	5	4
Загальна організація аудиторської діяльності	48	-
Виконання завдання	40	-
Внутрішній контроль	8	-
Болгарія		
Методологія	20	-
Законодавчі вимоги	69	46
Поточний контроль та огляд контролю якості	4	18
Прийняття та продовження завдань	-	9
Етика та незалежність	2	-
Інші	5	27
Румунія*		
Система контролю якості (МСУЯ 1 та МСА 220)	13	6
Дотримання нормативних вимог (Закон № 162/2017 та Регламент ЄС 537/2014)	28	20
Документація (МСА 230)	13	15
Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики (МСА 315, 330)	19	15
Аудит (МСА 500)	13	8
Аудиторський звіт та завершення аудиту (МСА 700)	3	7
Планування аудиту (МСА 300)	9	6
Інші вимоги (Кодекс етики, МСА 530, 570, 540 тощо)	-	23
Оцінки (МСА 540)	3	-
Чехія		
Виконання завдання	42	11
Розробка, впровадження та експлуатація системи управління якістю	37	56
Документування та архівування аудиторського файлу, інше	16	11
Процес моніторингу та виправлення	5	22
Німеччина*		
Дотримання законів та професійних вимог (МСА)	54	60
Контроль якості завдань	24	24
Документування	7	4
Інше	15	12
Бельгія		
Ідентифікація та оцінка ризиків, пов'язаних із якістю	-	28
Цілі щодо якості у сфері ресурсів	-	20
Цілі щодо якості у сфері управління	-	12
Визначені (специфіковані) відповіді	-	11
Процес оцінювання ризиків фірми	-	9
Урахування змін, що стосуються фірми	-	5
Розробка та впровадження заходів реагування на ризики	-	5
Інше	-	10

*У звіті регулятора всі порушення (щодо СУЯ і аудиторських завдань) узагальнено в цілому в наведені категорії.
Джерело: узагальнено автором за матеріалами [2; 3; 6; 7; 8; 9; 13]

На основі аналізу даних щодо недоліків систем управління якістю (СУЯ) аудиторських фірм у семи країнах Європи, включаючи Україну, за 2023–2024 роки, можна зробити такі основні висновки:

1. Дані звітів регуляторів за 2024 рік чітко відображають труднощі аудиторських фірм, пов'язані з впровадженням нового підходу, орієнтованого на ризики, через впровадження Міжнародних стандартів управління якістю (МСУЯ 1 і МСУЯ 2). Зокрема, в Австрії порушення в межах нової сфери регулювання СУЯ стали домінуючими (91%). У Чехії частка недоліків, пов'язаних із розробкою та функціонуванням СУЯ, зросла з 37% до 56%, що вказує на складність побудови нової моделі управління якістю. А в Бельгії найбільшу частку (28%) займає саме «Ідентифікація та оцінка ризиків якості», що становить фундаментальний елемент МСУЯ 1.

2. Відбулася певна трансформація структури порушень, виявлених при перевірках аудиторських фірм в Україні, зокрема, спостерігається суттєве зміщення фокусу проблем: різке зростання недоліків

у компоненті системи управління якістю «Виконання завдання» (з 26 % до 34 %), що пояснюється складністю адаптації до нових внутрішніх регламентів через впровадження МСУЯ 1 у період дії воєнного стану в Україні, а також в компоненті «Управління та керівництво» (з 6 % до 20 %), що свідчить про посилення уваги регулятора до персональної відповідальності керівництва за якість. Вельми позитивною динамікою є зменшення порушень у сфері ресурсів (з 31 % до 17 %) та майже повне зникнення зауважень щодо етичних вимог (з 11 % до 1 %).

3. У 2024 році порівняно з 2023 роком відбулося посилення ролі моніторингу та внутрішнього контролю. У більшості країн зросла кількість зауважень до процесів внутрішньої перевірки. Так, у Чехії зауваження до процесу моніторингу та виправлення зросли у 4 рази (з 5 % до 22 %). У Болгарії показник поточного контролю та огляду якості зріс з 4 % до 18 %. Це вказує на те, що фірми все ще не налагодили ефективні механізми самоконтролю, які б виявляли помилки до моменту зовнішньої перевірки.

4. Проведений аналіз продемонстрував наявність національних особливостей і регуляторних фокусів під час зовнішніх перевірок. Зокрема, в Австрії лідируюче місце займає сфера регулювання системи управління якістю аудиторської діяльності в цілому, в якій встановлено 91 % порушень. Так само в Чехії блок «Розробка, впровадження та експлуатація системи управління якістю» демонструє максимальну частку виявлених недоліків в 2024 році – 56 %.

Своєю чергою, Звіт Комісії з контролю якості Палати громадських бухгалтерів Німеччини свідчить, що основний масив порушень (60 % в 2024 і 54 % в 2023 роках) стосується безпосередньо дотримання законів та МСА під час виконання завдань [7]. В Болгарії вельми суттєвою є частка недоліків у сфері законодавчих вимог (46 %), хоча цей показник знизився у 2024 році порівняно з 2023 роком (69 %), що є позитивною динамікою. У Румунії спостерігається покращення в системі контролю якості (зниження частки відповідних порушень з 13 % в 2023 році до 6 % у 2024 році), проте дотримання нормативних вимог залишається проблемною зоною (20 % порушень у 2024 році). В Україні найбільш значна частка порушень стосується блоку «Виконання завдання» (34 %).

У цілому можна констатувати, що 2024 рік став періодом випробування для систем управління якістю у контексті застосування ризик-орієнтованого підходу. Головною проблемою для європейських і українських фірм залишається не виконання аудиторських процедур, а реальна оцінка власних ризиків та ефективність внутрішнього моніторингу.

Необхідно звернути увагу, що Звіти Органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю чи аналогічних регуляторних структур європейських країн містять не лише опис ідентифікованих недоліків систем управління якістю, а й огляд порушень при виконанні аудиторських завдань і дотриманні конкретних МСА. Не ставлячи на меті в межах даної статті проведення аналізу недоліків виконання завдань, зробимо огляд напрямів перевірок, що складають фокус уваги регуляторів окремих країн, і узагальнимо висновки відносно особливостей представлення інформації в частині виявлених недоліків:

1. Україна: слід позитивно оцінити те, що звіт ОСНАД має найбільш збалансовану структуру представлення інформації щодо недоліків, порівняно з такими країнами, як Чехія, Румунія, Болгарія, але з помітним акцентом на недоліки системи управління якістю в частині застосування МСУЯ 1, оцінки ризиків і регуляторних вимог, наприклад, відносно інформування органів нагляду [9]. Це може свідчити про суворий формальний контроль аудиторської діяльності в Україні з боку держави.

2. Австрія та Чехія: звіти регуляторів у сфері аудиту цих країн демонструють те, що вони є лідерами за фокусом на МСУЯ 1 [3; 8]. З одного боку, це свідчить про високу якість виконання аудиторських процедур аудиторськими фірмами цих країн, з іншого боку, про те, що регулятори менше часу витрачають на встановлення окремих помилок у виконанні процедур, а зосереджуються на глибокому аналізі самої системи управління якістю аудиторських фірм, яка дозволила цим помилкам виникнути. Зразковим є те, що в Австрії взагалі не виявлено порушень, що стосуються аудиторських висновків.

3. Бельгія: У центрі уваги під час зовнішніх перевірок також знаходяться питання функціонування і ефективності системи управління якістю в цілому (МСУЯ 1) та оцінки ризиків (МСА 315/330). Суттєвою проблемою постає саме ідентифікація та оцінка ризиків. Аудитори не пов'язують виявлені ризики бізнесу з конкретними твердженнями у фінансовій звітності. Разом з тим, Бельгія унікальна тим, що в звітах Органу нагляду за аудиторською діяльністю виділено окремий великий блок, присвячений порушенням у сфері боротьби з відмиванням грошей (фінансового моніторингу) [2], які в Звітах Органів суспільного нагляду інших країн часто окремо не виділяються.

4. Болгарія: Демонструє найвищий рівень проблем щодо оцінки ризиків (МСА 315/330), управління системою якості, а також недоліків, пов'язаних з аудиторськими висновками [13]. На наш погляд, це має привернути увагу, оскільки аудиторський висновок є кінцевим продуктом аудиту, і наявність значної кількості порушень при формуванні аудиторських висновків може свідчити про значні проблеми з якістю аудиту в цілому, а також якістю фінансової звітності, оскільки між даними аспектами існує тісний зв'язок.

5. Німеччина: Фокусується на комплексному дотриманні національного комерційного кодексу, МСА та інших професійних правил, де планування та оцінка ризиків є ключовими елементами. Тоді як на другому місці по значущості знаходяться недоліки в системі управління якістю в цілому (МСУЯ 1) [7].

6. Румунія: Виділяється високим відсотком порушень у сфері аудиторських доказів і аудиторської документації, звітування, а також в сфері етики та професійного скептицизму [6], що є найвищим рівнем порушень в цей сфері за даними проаналізованих звітів регуляторів.

Результати проведеного порівняння є показовими. Хоча всі розглянуті країни працюють за єдиними Міжнародними стандартами аудиту (МСА), фокус регуляторів і характер типових помилок суттєво відрізняються залежно від зрілості ринку аудиторських послуг.

Далі проведемо аналіз в розрізі двох груп країн – з високорозвинутою економікою і ринками аудиторських послуг та економікою і ринками аудиторських послуг, що розвиваються (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльний аналіз звітів регуляторів європейських країн з високорозвинутою економікою і ринками аудиторських послуг, та країн з економікою і ринками, що розвиваються, за даними 2024 року

Критерій порівняння	Високорозвинені економіки і розвинені ринки аудиторських послуг (Австрія, Німеччина, Бельгія, Чехія)	Економіки і ринки аудиторських послуг, що розвиваються (Болгарія, Румунія, Україна)
Головний акцент нагляду	Системний підхід. Перевіряють не стільки виконання окремих аудиторських процедур, скільки налагодженість і ефективність процесів відповідно до вимог МСУЯ 1	Транзакційний підхід. Більше уваги при перевірках приділяється пошуку помилок в робочих документах аудитора і звітах. Між тим, системи управління якістю аудиторських фірм також досліджуються
Критична зона	Методологія та ІТ-ресурси. Особлива увага приділяється тому, як аудиторська фірма автоматизує систему управління якістю	Планування та ризики (МСА 315). Часто зустрічаються порушення, пов'язані з етапом вивчення бізнес-моделі клієнта і оцінки ризиків
Ставлення до формальностей	Висока довіра до процедур, якщо система управління якістю працює	Суворий контроль дедлайнів та звітності перед регуляторами
Етика, професійний скептицизм та незалежність	Порушення трапляються нечасто (<2 %), зазвичай через складні операції і фінансові інтереси	Вищий рівень зауважень щодо професійного скептицизму

Джерело: складено автором на підставі [2; 3; 6; 7; 8; 9; 13]

На підставі проведеного аналізу можна визначити ключові відмінності у «філософії» управління якістю і, відповідно, в акцентах перевірок аудиторських фірм з боку регуляторів у сфері аудиту європейських країн виділених груп:

1. Застосування «превентивного підходу» проти «виправлення недоліків».

У високорозвинених країнах (Австрія, Німеччина, Чехія, Бельгія) регулятори виходять з логіки: якщо система управління якістю ефективна, то й аудиторські файли будуть якісними. Тому у таких країнах показник порушень в частині застосування МСУЯ сягає в сукупності 91 %, тоді як порушення дотримання окремих МСА фіксуються у невеликій кількості.

У країнах, що розвиваються (Україна, Болгарія, Румунія), контроль часто має характер «роботи над помилками», коли регулятор знаходить конкретний недолік в аудиторському звіті, розрахунку суттєвості, виконанні певної аудиторської процедури, або навіть у фінансовій звітності клієнта аудиту, й вказує на це як на основне порушення під час перевірок контролю якості.

2. Проблема ресурсів. У високорозвинених ринках основна претензія до якості аудиту стосується сфери ІТ-безпеки та автоматизації. В Україні і деяких інших країнах значна частка зауважень стосується не лише автоматизації, хоча цей аспект також є надзвичайно важливим, а й забезпеченості персоналом, зокрема, досить часто має місце недостатня кількість фахівців при виконанні аудиторського завдання або невідповідність системи оплати праці аудиторів вимогам незалежності тощо.

3. Новий тренд останніх років з акцентом на ESG-аспектах (екологічність та сталість). Розвинені країни вже почали впроваджувати перевірки звітності зі сталого розвитку, що отримало відображення в звітах Органів суспільного нагляду, у т.ч. в частині встановлених порушень.

Своєю чергою, для країн, що розвиваються, це питання поки залишається теоретичним, а фокус тримається на класичному аудиті фінансової звітності, а також питаннях боротьби з відмиванням грошей (фінансового моніторингу).

Фактично можна підвести підсумок, що Україна зараз проходить шлях еволюції від контролю аудиторської документації до контролю систем управління якістю. Активне впровадження МСУЯ 1 в Україні є індикатором того, що цей транзит вже почався, між тим, частка формальних порушень дотримання МСА ще залишається досить значною. Найвищий рівень зрілості має місце тоді, коли понад 80 % зауважень

стосуються МСУЯ 1, оскільки це означає, що всі дрібні помилки в аудиторській документації, звітності чи розрахунках аудиторської фірми вже навчилися встановлювати і виправляти самостійно.

В якості висновку для формування стратегії аудиторських фірм в Україні можна зазначити те, що, якщо аудиторська фірма прагне європейських стандартів, їй необхідно зміщувати акценти з простого контролю заповнення робочої аудиторської документації під час виконання аудиторських процедур на розбудову ефективної системи управління якістю згідно з МСУЯ 1.

Далі проведемо порівняння звітності ОСНАД (Україна), що стосується представлення інформації про порушення щодо якості аудиту, зі звітами європейських регуляторів (зокрема в Австрії, Німеччині, Бельгії та Чехії). Відповідний огляд базується на аналізі структури даних за 2024 рік, в якому Україна демонструє високий рівень деталізації порушень, але дещо поступається у глибині аналізу їх причинних факторів.

До числа переваг звіту ОСНАД (Україна) можуть бути віднесені:

1. Деталізація дотримання законодавства з питань аудиторської діяльності. Україна найкраще з усіх розглянутих семи країн звітує про виконання конкретних статей закону (наприклад, ст. 36 «Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо інформування органів нагляду або ст. 23 зазначеного Закону щодо політики оплати праці аудиторів). Це робить Звіт ОСНАД допоміжним джерелом інформації щодо типових порушень, необхідних для оцінки рівня дотримання законодавства в ході діяльності аудиторських фірм і унеможливлення таких недоліків в майбутньому.

2. У Звіті ОСНАД забезпечено чіткий поділ на розділи «Оцінка ризиків», «Шахрайство», «Облікові оцінки» тощо, що дозволяє фірмам чітко ідентифікувати, за якими саме стандартами МСА (240, 315, 540 та ін.) наявні недоліки дотримання, а також визначити напрями подальшого удосконалення практики аудиту.

3 практичної точки зору звіт є корисним інструментом поліпшення якості аудиту для аудиторських фірм в Україні. На відміну від деяких регуляторів, ОСНАД стабільно подає порівняння за три роки, що дозволяє відстежувати тренди (наприклад, зростання зауважень щодо МСУЯ 1 з 26 % до 34 %).

Водночас, при аналізі Звіту ОСНАД можуть бути виділені недоліки в представленні інформації щодо типових порушень, встановлених під час перевірок з контролю якості, у порівнянні зі звітами країн з розвиненими ринками аудиторських послуг:

1. Відсутність аналізу «кореневих причин» (Root Cause Analysis). У звітах Німеччини та Бельгії, крім статистики, дається докладний опис, чому саме виникла помилка (наприклад, недостатня автоматизація або брак кваліфікації на рівні партнера завдання). У звіті ОСНАД переважно здійснюється констатація фактів порушень.

2. Надмірний фокус на адмініструванні. Близько 27 % зауважень в Україні стосуються інформування та реєстрової інформації. В Австрії такі технічні помилки майже не виносяться в публічний звіт, фокус робиться в 91 % випадків на якості самого аудиту.

3. Слабкий опис IT-ризиків: Європейські звіти (особливо Чехії та Бельгії) окремо виділяють помилки в аудиті IT-систем клієнта. В українському звіті ця категорія поки що в певній мірі розсіяна.

На підставі проведеного аналізу сформовано порівняльну матрицю «зрілості» звітності ОСНАД України і відповідних органів у високорозвинених країнах Європи (Австрія, Німеччина, Бельгія, Чехія) (табл. 3).

Таблиця 3

Порівняльна матриця зрілості звітності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні і відповідних регуляторів у високорозвинених країнах Європи

Параметр	Україна	Розвинені країни (Австрія, Німеччина, Бельгія, Чехія)
Об'єкт аналізу	Застосування МСУЯ 1, 2, дотримання статей Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», виконання окремих аудиторських процедур тощо	Цілісна система управління якістю (МСУЯ)
Рівень критичності	Встановлені порушення більшою мірою рівноцінні у статистиці	Більш чітко виділяються «критичні» та «суттєві» недоліки
Методологічна допомога	Методологічна допомога на середньому рівні – наявні цифрові дані стосовно порушень, що можуть слугувати орієнтиром в усуненні недоліків в аудиторських фірмах, і рекомендації до поліпшення	Висока методологічна допомога – надаються детальні рекомендації щодо виправлення встановлених недоліків

Джерело: складено автором на підставі [2; 3; 6; 7; 8; 9; 13]

З метою підсилення впливу Звітів ОСНАД на процеси поліпшення якості аудиту в Україні доречним може бути підтримання на постійній основі діяльності «методологічного кабінету» при ОСНАД, за прикладом Австрії, який би публікував детальні роз'яснення до найбільш частотних помилок, окреслених в Звітах за результатами проведених перевірок з контролю якості, і конкретні рекомендації щодо заходів з їх усунення, сформовані на основі методологічного інструментарію.

Висновки з проведеного дослідження. На основі проведеного дослідження сформульовано такі основні висновки:

1. Аналіз звітів регуляторів семи європейських країн підтвердив, що 2024 рік став важливою точкою адаптації до ризик-орієнтованого підходу в управлінні якістю. Найвищий відсоток порушень у країнах з розвиненим ринком стосується саме концептуальної побудови систем управління якістю, що свідчить про зміщення акценту з контролю окремих робочих документів на контроль цілісної архітектури бізнес-процесів аудиторської фірми.

2. Аналіз недоліків, встановлених у ході зовнішніх перевірок ОСНАД в Україні, засвідчив позитивну динаміку зменшення етичних порушень, проте звернув увагу на те, залишається високим рівень недоліків у компоненті «Виконання завдання». Це вказує на одночасну необхідність подальшого розвитку систем управління якістю аудиторських фірм за вимогами МСУЯ 1 та подолання базових методологічних недоліків у робочій документації.

3. Дослідженням встановлена дихотомія підходів нагляду, яка полягає в наявності фундаментальної відмінності між «превентивним підходом» розвинених економік та «транзакційним підходом» країн, що розвиваються (фокус на формальних помилках та дедлайнах). Для України підвищення ефективності систем управління якістю аудиторських фірм в цілому з переходом до превентивного нагляду є стратегічним пріоритетом інтеграції в європейський простір.

4. Для підвищення ефективності зовнішнього контролю з боку Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні доцільним є впровадження аналізу кореневих причин у публічні звіти та створення методологічного інструментарію (на прикладі Австрії), який би допомагав аудиторським фірмам не лише констатувати помилки, а й зрозуміти їх та розробити механізм усунення.

Перспективи подальших досліджень полягають в тому, що наукові розробки мають зосередитися на напрямках підвищення ефективності систем управління якістю на рівні фірми і на рівні аудиторських завдань, подальшій автоматизації аудиту, впровадженні процедур надання впевненості щодо звітності зі сталого розвитку, що вже є актуальним для розвинених країн ЄС і найближчим часом становитиме виклик для українських аудиторських фірм.

Література

1. Darmawan A. Audit quality and its impact on financial reporting transparency. *Golden Ratio of Auditing Research*. 2023. Vol. 3. Issue 1. P. 32–45. DOI: <https://doi.org/10.52970/grar.v3i1.375>.
2. Highlights des constatations effectuées lors des contrôles de qualité 2024 menés auprès de réviseurs d'entreprises non EIP et best practices. CSR. 2025. URL: https://www.ctr-csr.be/sites/default/files/media/files/2025-11/baob_pointsdevue_highlights_2024.pdf (дата звернення: 13.11.2025).
3. Jahresbericht 2024. APAB. 2025. URL: <https://www.apab.gv.at/DE/repos/files/APAB/files/open/APAB%5fJahresbericht%5f2024.pdf> (дата звернення: 09.09.2025).
4. Kalita N., Tiwari R. K. Audit Quality Review: An Analysis Projecting the Past, Present, and Future. *Scientific Annals of Economics and Business*. 2023. Vol. 70. № 3. P. 353–377. DOI: <https://doi.org/10.47743/saeb-2023-0032>.
5. Lubenchenko O. E., Shulha S. V., Korinko M. D. New Standards of Quality Management in Audit: The Risk-Based Approach. *Statistics of Ukraine*. 2022. Vol. 96. № 1. P. 117–126. DOI: [https://doi.org/10.31767/su.1\(96\)2022.01.11](https://doi.org/10.31767/su.1(96)2022.01.11).
6. Raport de activitate aferent anului 2024. ASPAAS. 2025. URL: <https://www.aspaas.gov.ro/raport-de-activitate/raport-de-activitate-2024/> (дата звернення: 19.09.2025).
7. Tätigkeitsbericht 2024 der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer. Wirtschaftsprüferkammer. 2025. URL: <https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/Taetigkeitsbericht-KfQK-2024.pdf> (дата звернення: 09.09.2025).
8. Zpráva o činnosti Rady pro veřejný dohled nad auditem za rok 2024. RVDA. 2025. URL: <https://www.rvda.cz/contents/download/268/zprava-o-cinnosti-v-roce-2024> (дата звернення: 09.09.2025).
9. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2024 рік. 2025. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2025/08/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-за-2024-рік-на-сайт.pdf> (дата звернення: 19.09.2025).
10. Кузик Н. П., Шевчук К. В., Вершута Ю. С. Якість як детермінантна ознака аудиту фінансової звітності. *Економіка та суспільство*. 2024. № 70. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-137>.
11. Міжнародний стандарт управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг». 2021. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 19.09.2025).
12. Міжнародний стандарт управління якістю 2 «Перевірки якості завдання». 2021. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/5_ISQM_2_Final_Standard_Not_Formatted_uk.pdf (дата звернення: 19.09.2025).

13. Отчет за дейността през 2024 год. Комисия за публичен надзор над регистрираните одитори. 2025. URL: <https://www.cposa.bg/media/03tpnydx/отчет-за-дейността-на-комисията-за-публичен-надзор-над-регистрираните-одитори-през-2024-г.pdf> (дата звернення: 19.09.2025).
14. Редько О. Ю. Дволикий Янус якості українського аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2020. № 3. DOI: <https://doi.org/10.31767/nasoa.3-2020.07>.
15. Хрип'юк В. І., Ковальова В. Ю. Проблемні питання якості аудиторських послуг. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51>.

References

- Darmawan, A. (2023), "Audit quality and its impact on financial reporting transparency", *Golden Ratio of Auditing Research*, vol. 3, issue 1, pp. 32–45, DOI: <https://doi.org/10.52970/grar.v3i1.375>.
- Highlights des constatations effectuées lors des contrôles de qualité 2024 menés auprès de réviseurs d'entreprises non EIP et best practices (2025), CSR, available at: https://www.ctr-csr.be/sites/default/files/media/files/2025-11/baob_pointsdevue_highlights_2024.pdf (access date November 13, 2025).
- Jahresbericht 2024 (2025), APAB, available at: <https://www.apab.gv.at/DE/repos/files/APAB/files/open/APAB%5fJahresbericht%5f2024.pdf> (access date September 09, 2025).
- Kalita, N. and Tiwari, R.K. (2023), "Audit Quality Review: An Analysis Projecting the Past, Present, and Future", *Scientific Annals of Economics and Business*, vol. 70, no. 3, pp. 353-377, DOI: <https://doi.org/10.47743/saeb-2023-0032>.
- Lubenchenko, O.E., Shulha, S.V. and Korinko, M.D. (2022), "New Standards of Quality Management in Audit: The Risk-Based Approach", *Statistics of Ukraine*, vol. 96, no. 1, pp. 117–126, DOI: [https://doi.org/10.31767/su.1\(96\)2022.01.11](https://doi.org/10.31767/su.1(96)2022.01.11).
- Raport de activitate aferent anului 2024 (2025), Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS), available at: <https://www.aspaas.gov.ro/raport-de-activitate/raport-de-activitate-2024/> (access date September 19, 2025).
- Tätigkeitsbericht 2024 der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer (2025), Wirtschaftsprüferkammer, available at: <https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/Taetigkeitsbericht-KfQK-2024.pdf> (access date September 09, 2025).
- Zprava o činnosti Rady pro veřejný dohled nad auditem za rok 2024 (2025), Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), available at: <https://www.rvda.cz/contents/download/268/zprava-o-cinnosti-v-roce-2024> (access date September 09, 2025).
- Zvit pro diálnist Orhanu suspilnoho nahliadu za audytorskoju diálnistiu za 2024 rik (2025), Audit Public Oversight Body, available at: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2025/08/Zvit-pro-diálnist-OSNAD-za-2024-rik-na-sait.pdf> (access date September 19, 2025).
- Kuzyk, N.P., Shevchuk, K.V. and Vershuta, Yu.S. (2024), "Quality as a determinant feature of financial statement audit", *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 70, DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-137>.
- Ministry of Finance of Ukraine (2021), 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://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (access date September 19, 2025).
- Ministry of Finance of Ukraine (2021), International Standard on Quality Management (ISQM) 2, "Engagement Quality Reviews", available at: https://www.mof.gov.ua/storage/files/Hide/5_ISQM_2_Final_Standard_Not_Formatted_uk.pdf (access date September 19, 2025).
- Отчет за дейността през 2024 год (2025), Комисия за публичен надзор над регистрираните одитори, available at: <https://www.cposa.bg/media/03tpnydx/отчет-за-дейността-на-комисията-за-публичен-надзор-над-регистрираните-одитори-през-2024-г.pdf> (access date September 19, 2025).
- Redko, O.Yu. (2020), "The two-faced Janus of Ukrainian audit quality", *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, no. 3, DOI: <https://doi.org/10.31767/nasoa.3-2020.07>.
- Khrypiuk, V.I. and Kovaliova, V.Yu. (2022), "Problematic issues of the quality of audit services", *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 44, DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51>.

Гаєвський О.О.

СУЧАСНІ ВИКЛИКИ В УПРАВЛІННІ ЯКІСТЮ АУДИТУ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ РЕГУЛЯТОРНОМУ ПРОСТОРІ: ПОРІВНЯЛЬНЕ ОЦІНЮВАННЯ ТА НАПРЯМИ ПОДАЛЬШОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

Мета. Дослідження та систематизація ключових недоліків систем управління якістю на підставі аналізу звітів органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю країн ЄС та України з метою визначення спільних і відмінних проблем аудиторських фірм та оцінювання частоти їх виникнення.

Методика дослідження. У процесі дослідження застосовано методи аналізу та синтезу – для узагальнення типових недоліків систем управління якістю; порівняльний аналіз – для зіставлення

структури порушень у різних країнах; структурно-функціональний підхід – для формування матриці зрілості звітності органів нагляду; контент-аналіз – для обробки офіційних звітів регуляторів за 2023–2024 роки. Методологічною основою дослідження стали міжнародні стандарти управління якістю.

Результати дослідження. Обґрунтовано, що у країнах з розвиненими ринками аудиторських послуг основна частка порушень стосується концептуальної побудови систем управління якістю. Встановлено трансформацію структури порушень в Україні із зміщенням акценту на компонент «Виконання завдання». Проаналізовано національні особливості фокусів регуляторного нагляду в розрізі семи європейських країн. Доведено існування дихотомії підходів зовнішнього контролю якості — превентивного та транзакційного. Узагальнено ключові напрями підвищення ефективності систем управління якістю в контексті інтеграції України до європейського регуляторного простору

Наукова новизна результатів дослідження. Встановлено дихотомію підходів зовнішнього нагляду за якістю аудиту, що дає змогу системно пояснити відмінності між превентивною моделлю розвинених економік та транзакційною моделлю країн, що розвиваються. Набуло подальшого розвитку теоретичне обґрунтування ролі систем управління якістю як ключового об'єкта регуляторного контролю в умовах впровадження МСУЯ 1 та МСУЯ 2. Удосконалено підхід до оцінювання звітності органів суспільного нагляду шляхом формування порівняльної матриці зрілості.

Практична значущість результатів дослідження. Отримані результати можуть бути використані органами суспільного нагляду, аудиторськими фірмами та професійними організаціями аудиторів для вдосконалення систем управління якістю, адаптації внутрішніх політик і процедур до вимог МСУЯ 1 та підвищення ефективності зовнішнього контролю.

Ключові слова: якість аудиту, управління якістю аудиту, система управління якістю, зовнішній контроль, Міжнародні стандарти управління якістю.

Haievskiy O.O.

CURRENT CHALLENGES IN AUDIT QUALITY MANAGEMENT WITHIN THE EUROPEAN REGULATORY FRAMEWORK: A COMPARATIVE ASSESSMENT AND DIRECTIONS FOR FURTHER IMPROVEMENT

Purpose. The aim of the article is to study and systematize the key shortcomings of quality management systems based on the analysis of reports of public oversight bodies for auditing activities of EU countries and Ukraine in order to identify common and distinctive problems of audit firms and assess the frequency of their occurrence.

Methodology of research. In the research process, methods of analysis and synthesis were applied – to generalize typical shortcomings of quality management systems; comparative analysis to examine the structure of violations across different countries; structural-functional approach – for forming a maturity matrix of supervisory reporting; content analysis – for processing official reports of regulators for 2023–2024. The methodological framework of the research is grounded in the International Standards on Quality Management.

Findings. It is substantiated that in countries with developed audit markets, the predominant share of deficiencies relates to the conceptual design of quality management systems. A transformation in the structure of deficiencies in Ukraine has been identified, marked by a shift of focus toward the “Engagement Performance” component. National specificities of regulatory oversight priorities across seven European countries have been analysed. The existence of a dichotomy in external quality control approaches – preventive and transactional – has been demonstrated. Key directions for enhancing the effectiveness of quality management systems in the context of Ukraine’s integration into the European regulatory framework have been summarized.

Originality. A dichotomy of approaches to external oversight of audit quality has been established, which allows us to systematically explain the differences between the preventive model of developed economies and the transactional model of developing countries. The theoretical substantiation of quality management systems as a key object of regulatory control under the implementation of ISQM 1 and ISQM 2 has been further developed. The approach to assessing the reporting of public oversight bodies has been improved through the development of a comparative maturity matrix.

Practical value. The findings may be used by public oversight bodies, audit firms, and professional audit organizations to enhance quality management systems, adapt internal policies and procedures to the requirements of ISQM 1, and improve the effectiveness of external oversight.

Key words: audit quality, audit quality management, quality management system, external oversight, International Standards on Quality Management.

Дата надходження рукопису: 24.11.2025

Дата прийняття рукопису до друку: 19.12.2025

Дата публікації: 26.12.2025