УДК 657.6:336.225.674
DOI: https://doi.org/10.32782/business-navigator.78-9

**Гаєвський О.О.**
здобувач вищої освіти ступеня «доктор філософії»
*Національний університет біоресурсів і природокористування України*
ORCID: https://orcid.org/0009-0005-4082-3102

**Haievskyi Oleksii**
PhD Candidate
*National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine*

# ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ ОГЛЯД ТА СУЧАСНИЙ СТАН

# ORGANISATIONAL AND LEGAL MECHANISM FOR IMPLEMENTING QUALITY ASSURANCE OF THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS: A RETROSPECTIVE REVIEW AND CURRENT STATUS

У статті досліджено історичний розвиток організаційно-правового механізму реалізації забезпечення якості аудиту фінансової звітності, його сучасного стану та надані обґрунтовані рекомендації для розробки сучасних контекстуальних та інших чинників, які створюють середовище, що забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що аудит виконується якісно. Розглянуті сучасні визначення якості аудиту, основні вимоги щодо якості аудиту, релевантні цілям суб'єктів, залучених до процесів аудиторської діяльності на кожному з рівнів. Зокрема, дослідженні чинники якості аудиту на рівні суб'єкта господарювання, на рівні суб'єкта аудиторської діяльності і на національному рівні. Приділено увагу еволюції критеріїв та способів досягнення «якості аудиту» у відповідь на очікування та зростаючі вимоги користувачів фінансової звітності. Критично висвітлено питання доцільності жорсткого регулювання аудиторської діяльності з огляду на ризики надмірного впливу на об'єктивність аудиторів та, як наслідок, незабезпечення основного чинника якісного аудиту – дотримання професійних стандартів. Обґрунтована важливість забезпечення відповідності між регуляторними вимогами та обов'язком суб'єктів аудиторської діяльності дотримуватися професійних стандартів. та, як обов'язкову умову цьому, забезпечення певного професійного впливу на організаційно-правовий механізм реалізації забезпечення якості аудиту. Окремо висвітлене питання еволюції від контролю якості до управління якістю аудиту.

**Ключові слова:** аудит, якість аудиту, ключові елементи якості, контекстуальні чинники, чинники процесу, рівні забезпечення якості, контроль якості, управління якістю, організаційно-правовий механізм.

The article analyzes the historical development of organizational and legal mechanisms for the implementation of quality assurance of audits of financial statements, their current state, and provides substantiated recommendations for the development of modern contextual and other factors creating the environment that provides reasonable confidence that the audit performed is of high quality. Modern definitions of audit quality, the basis of requirements to audit quality, relevant to the goals of subjects involved in audit processes at each level are reviewed to understand the ways how audit quality is achieved in response to today's demands. In particular, the factors of audit quality at the level of the business entity, at the level of the audit entity and at the national level (regulators) are analyzed. The research methodology was based on a detailed retrospective review and comprehensive study of legislative and regulatory documents, analysis of research literature on the relevant subject. The evolution of criteria and methods of achieving "audit quality" in response to the expectations and growing demands of users of financial statements is investigated by means of comparative analysis. The matter of the expediency of strict regulation of audit activity is critically reviewed considering the risks of excessive impact on the objectivity of auditors resulting in failure to ensure the main factor of a quality audit – compliance with professional standards. The reasonable importance of ensuring agreement of the regulatory requirements and the obligation of audit activity subjects to adhere to professional standards and, as a prerequisite for this, ensuring certain professional influence on the organizational and legal mechanism for the implementation of audit quality assurance. Importantly, the study acknowledges limitations, including the potential bias caused by the subjectivity of audit quality assessments inherent in assessments that depend on the opinions and expertise of the parties expressing their opinions. In addition, the article contains conclusions that emphasize many advantages of creation of effective organizational and legal mechanism for quality assurance and, at the same time, highlight the problems inherent in such mechanisms at the stage of development and formation, which are the result of differences in the goals of the subjects involved in the audit activity processes

on each of the levels. In addition, this study provides an overview of the prospects for audit firms and regulators of Ukraine that can be achieved by support of development of mechanisms for regulation audit activity at the level of requirements of global quality management standards.

**Keywords:** audit, audit quality, key elements of quality, contextual factors, process factors, levels of quality assurance, quality control, quality management, organizational and legal mechanism.

**Постановка проблеми.** Дослідження питання якості аудиту залишається актуальною темою через значний суб'єктивний чинник в її оцінці та недостатнє дослідження елементів, що створюють умови для якісного аудиту. Невизначеність загальновизнаного визначення поняття «якість аудиту» ускладнює її аналіз та оцінку. Вимірювання якісного аспекту аудиту здійснюється кожним із суб'єктів, залучених до цього процесу, відповідно до їхніх цілей, і не існує єдиного науково обґрунтованого критерію оцінки. З огляду на той факт, що оцінку якості аудиту природньо надають різні кола виконавців та користувачів, як то: самі суб'єкти аудиторської діяльності, професійні організації аудиторів і бухгалтерів, регулятори учасників ринків, фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, органи нагляду над суб'єктами аудиторської діяльності та безпосередні користувачі результатів аудиту (акціонери та інші власники, кредитори, контрагенти суб'єктів господарювання, звітність яких підлягає обов'язковому аудиту), постає нагальне питання, яким чином створити організаційно-правовий механізм, спроможний ефективно реалізувати забезпечення якості аудиту фінансової звітності, що задовольнить вимоги всіх перелічених сторін.

Ретроспективний огляд та аналіз сучасних вимог свідчать про те, що концепція якості аудиту і правила організації механізму її забезпечення перебувають у постійному динамічному розвитку та зазнали суттєвих змін протягом останніх двадцяти років. Зміщення акцентів з оцінки відповідності вимогам професійних стандартів до розробки і вимірювання проксі показників якості аудиту потребує нових підходів до формування та функціонування організаційно-правових механізмів реалізації забезпечення якості аудиту фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження тематики статті базується на аналізі праць українських вчених, зокрема О.Ю. Редько [5], А.О. Семенець [4], О.Е., Фабіянська [6; 7], а також відомих зарубіжних авторів, таких як Джере Р. Френсіс [1], А. Келер [8]. Незважаючи на значний обсяг літератури, недостатньо уваги приділено складовим елементам якості аудиту, зокрема процесним і контекстуальним чинникам. Це включає вимоги до виконання аудиторських завдань відповідно до стандартів, перевірки якості виконаних завдань, регуляторні норми, господарське законодавство та правосудне середовище.

Питання розробки ефективного організаційно-правового механізму забезпечення якості аудиту залишаються частково нерозкритими. Невирішеними залишаються аспекти створення чинників процесу та контекстуальних умов, які забезпечують якісне виконання аудиту. Як наслідок, в українській практиці контекстуальні чинники формуються або через копіювання зарубіжного досвіду, або адаптацію до сучасних регуляторних умов, без достатньої науково-методологічної обґрунтованості. Це ускладнює досягнення сталого забезпечення якості аудиту фінансової звітності.

**Мета статті** полягає у проведенні ґрунтовної критичної оцінки критеріїв та способів досягнення якості аудиту та сучасного стану організаційно-правового механізму реалізації забезпечення якості аудиту фінансової звітності з метою обґрунтування важливості забезпечення балансу між регуляторними вимогами, очікуваннями визначених користувачів та обов'язком суб'єктів аудиторської діяльності дотримуватися професійних стандартів, а також надання рекомендацій щодо подальшого розвитку ефективного організаційно-правового механізму реалізації забезпечення якості аудиту фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В сучасному професійному середовищі аудиторів та регуляторів аудиторської діяльності найчастіше обговорюваним і найбільш дискусійним питанням є «якість аудиту». Виступи на конференціях органів регулювання та нагляду, форумах професійних організацій аудиторів, інформаційні повідомлення на вебсайтах великих аудиторських фірм і, врешті решт, наукові публікації останніх десятиліть, присвячені аудиторській діяльності, охоплюють теми: визначення поняття «якість аудиту», вимоги щодо якості аудиту, критерії якості аудиту, показники її вимірювання і способи (процедури, заходи, дії) її досягнення. Питання якості аудиту досі залишається невирішеним у науковому та практичному середовищі, адже немає остаточного теоретичного узагальнення чи універсального підходу до її вимірювання. Як зазначає Джере Р. Френсіс [1], визначення якості аудиту є дискусійним, а кількість джерел, які пропонують єдину концепцію чи методику оцінювання, обмежена.

У науковій літературі та рекомендаціях регуляторів висловлюються різні погляди на якість аудиту. Наприклад, деякі дослідники вважають, що висока якість досягається тоді, коли аудитор з достатньою впевненістю може визначити суттєві викривлення у фінансовій звітності [2]. Інші підходи пов'язують якість із здатністю аудитора досягати розумної впевненості у правильності звітності та своєчасно усувати виявлені недоліки або повідомляти про них у своєму звіті [3]. А.О. Семенець [4] підкреслює складність і багатоаспектність поняття «якість аудиту», зазначаючи, що існує значна кількість різних визначень, які хоча й мають спільні риси, проте не забезпечують єдиного підходу. О.Ю. Редько [5] звертає увагу на відсутність в Україні чіткого визначення якості аудиту, що ускладнює оцінку його результатів. Крім того, часто плутають поняття якості аудиту та аудиторських послуг, хоча вони мають різну природу [4; 6].

У сучасній економіці якість аудиту безпосередньо пов'язана із довірою до фінансової звітності. Як зазначає В.Ю. Фабіянська, аудит виник через потребу інвесторів у достовірній звітності, а також як інструмент для посилення довіри в агентських відно-

синах та мотивації [7]. Ця довіра підтримується незалежністю аудиторів і дотриманням професійних стандартів. Аннет Келер наголошує, що аудит є активом довіри, оскільки перевірена інформація часто недоступна стороннім особам [8].

Метою аудиту є забезпечення користувачів фінансової звітності обґрунтованою впевненістю у її відповідності встановленим стандартам. У цьому контексті якість аудиту визначається рівнем довіри до висновків аудитора, викладених у його звіті.

Контроль якості аудиту вперше став актуальним у 1930-х роках, коли економічна криза виявила недоліки існуючих механізмів. Прийняття в США Законів про цінні папери та біржі (1933 і 1934 рр.) закріпило роль незалежного аудитора як «сторожа» інтересів інвесторів і суспільства [9]. Таким чином, історичний розвиток аудиту демонструє, що якість є ключовим фактором довіри до фінансової звітності, а її забезпечення потребує належного регулювання та незалежності аудиторів. Протягом 1978–2003 років Радою ЄС були прийняті директиви, спрямовані на гармонізацію підходів до аудиту у країнах-членах. Зокрема, Восьма Директива Ради ЄС 1984 року [10] визначила умови допуску осіб до обов'язкового аудиту, наголосивши на професійній кваліфікації аудиторів. Однак бракувало гармонізованого підходу до регулювання, що стало причиною створення Комітету з аудиту для розробки подальших заходів.

На основі роботи Комітету Європейська Комісія у 2022 році ввела Рекомендації щодо забезпечення якості аудиту [11]. Вони встановили мінімальні вимоги до створення систем контролю якості, включаючи впровадження моніторингу (перевірки контролюючим органом) і «піер» (перевірки практикуючими аудиторами). Основну увагу приділяли обізнаності перевіряючих зі стандартами та забезпеченню їх об'єктивності.

Хвиля бухгалтерських скандалів початку 2000-х років, таких як Enron, WorldCom і Parmalat, виявила серйозні недоліки в саморегулюванні аудиторської діяльності. Це змусило уряди багатьох країн переглянути підходи до аудиторського нагляду та зміцнити механізми контролю. У відповідь на ці події в США було прийнято Закон Сарбейнса-Окслі (2002), який запровадив нові стандарти незалежності та відповідальності аудиторів [12].

Європейський Союз також зробив важливі кроки у цьому напрямку. У 2006 році було ухвалено Директиву 2006/43/ЄС [13], яка зобов'язала країни-члени запровадити незалежний нагляд за аудиторською діяльністю. Вона встановила вимоги до кваліфікації, етичних принципів, стандартів аудиту та систем контролю якості.

В Україні вплив європейських стандартів почав відчуватися після ухвалення в 1993 році Закону «Про аудиторську діяльність». Подальший розвиток системи контролю якості розпочався у 2005 році із затвердження Аудиторською палатою України Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг [14]. У 2007 році було ухвалено Концептуальну основу контролю аудиторської діяльності, яка визначила ключовий напрямок контролю – забезпечення якості аудиторських послуг [15]. Перші перевірки якості аудиторських послуг в Україні почалися у 2009 році. Вони проводилися за участі практикуючих аудиторів, що створювало ризики для об'єктивності. У 2012 році система забезпечення якості була формалізована як незалежна від аудиторських фірм і стала частиною суспільного нагляду [16].

Протягом останніх десяти років у світі активно впроваджуються підходи до суспільного незалежного нагляду за аудиторською діяльністю, що відповідає глобальним тенденціям розвитку професії. У 2014 році Рада ЄС внесла зміни до Директиви ЄС 43 через прийняття Директиви 2014/56/ЄС [17], яка передбачала створення незалежних органів нагляду, посилення вимог до незалежності аудиторів і підвищення їх відповідальності за якість аудиту. Ці зміни були обумовлені тим, що раніше нагляд залишався переважно в руках саморегулівних організацій аудиторів.

Україна приєдналася до цього процесу у 2017 році, ухваливши Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [18] (далі – Закон 2258). Закон впровадив новий організаційно-правовий механізм, створивши незалежний орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД) і передавши йому функції зовнішнього контролю якості. Регулювання діяльності аудиторів загалом було покладено на Міністерство фінансів України, тоді як Аудиторська палата України отримала делеговані повноваження здійснювати перевірки суб'єктів, які не обслуговують підприємства суспільного інтересу.

Розвиток сучасних підходів до якості аудиту отримав подальше закріплення через прийняття в Україні системи управління якістю, яка відповідає міжнародним стандартам [19]. Видана у 2014 році Концептуальна основа якості аудиту [20] вперше систематизувала ключові елементи, що впливають на якість аудиту, на трьох рівнях: завдання аудиту, аудиторська фірма та національний рівень.

Концептуальна основа наголошує на важливості взаємодії зацікавлених сторін у фінансовому звітуванні, враховуючи контекстуальні чинники, які можуть впливати на якість аудиту. Оцінка якості на рівні завдання включає аналіз відповідності виконання конкретних аудиторських процедур встановленим стандартам. На рівні аудиторської фірми якість визначається ефективністю внутрішніх систем управління якістю, які враховують специфіку роботи компанії та виконуваних завдань. На національному рівні якість аудиту залежить від ефективності регуляторних органів, а також від ролі та участі суб'єктів, залучених до фінансового звітування. Ключовим аспектом є гармонізація національного законодавства з міжнародними стандартами, що забезпечує єдність підходів до оцінки якості.

Відповідальність за якість аудиту розподіляється між усіма учасниками фінансового звітування. Як зазначає Джордж Р. Ботік [9], за якість аудиту відповідають аудиторська професія, аудиторські комітети, регулятори, інвестори та навіть академічна спільнота. Незважаючи на різний рівень залученості, кожен з них відіграє важливу роль у забезпеченні умов для якісного аудиту. Рівень відповідальності кожної сторони відрізняється: професія аудитора та аудиторські комітети мають безпосередню відповідальність за якість, тоді як роль інших сторін є більш опосередкованою. Незважаючи на це, всі учасники сприяють забезпеченню стабільного функціонування аудиторської професії та проведенню високоякісних аудитів.

Ефективність організаційно-правового механізму регулювання аудиту залежить від злагодженої роботи всіх сторін, які спрямовують зусилля на підтримку та покращення якості аудиту. Ролі, сфери впливу та відповідальність кожного учасника в цьому процесі наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

**Роль, сфери впливу та функції у забезпеченні якості аудиту**

| Категорії суб'єктів, відповідальних за якість аудиту | Сфера впливу / рівень відповідальності | Критерії оцінки якості | Функції (процедури, заходи, дії) |
|---|---|---|---|
| Професія аудитора | Суб'єкти аудиторської діяльності і виконувані ними завдання | – процес аудиту, що відповідає професійним стандартам;<br>– надання аудиторських звітів, що відповідають обставинам завдання. | – безперервне професійне навчання;<br>– обмін професійним досвідом; наставництво;<br>– ефективні системи внутрішнього контролю (управління) якості;<br>– зовнішній моніторинг внутрішніх систем контролю (управління) якістю;<br>– просвітницька робота з користувачами аудиторських послуг та аудиторських звітів. |
| Органи регулювання нагляду за аудиторською діяльністю | Суб'єкти аудиторської діяльності Регулятори ринків Аудиторські комітети | – відповідність процесу аудиту професійним стандартам;<br>– незалежність аудиторів;<br>– відповідність аудиторського звіту умовам аудиту;<br>– відповідність внутрішньої системи управління якістю стандартам;<br>– залучення аудиторських комітетів до незалежного вибору аудитора та об'єктивної оцінки діяльності зовнішніх аудиторів. | – періодичні зовнішні перевірки внутрішніх систем якості;<br>– розгляд скарг на роботу аудиторів; обмін інформацією з регуляторами ринків;<br>– нагляд за аудиторськими комітетами. |
| Підприємства суспільного інтересу та інші юридичні особи, для кого аудит фінансової звітності є обов'язковим | Фінансова звітність, щодо якої виконується аудит | – відсутність викривлень фінансової звітності;<br>– відкриті та конструктивні стосунки з аудиторами;<br>– вартість аудиту. | – безперервне професійне навчання осіб, відповідальних за процес фінансового звітування;<br>– ефективний нагляд за процесом фінансового звітування;<br>– ефективна система внутрішнього контролю. |
| Аудиторські комітети | Підприємства суспільного інтересу, суб'єкти аудиторської діяльності | – відсутність викривлень фінансової звітності;<br>– відкриті та конструктивні стосунки з аудиторами;<br>– двосторонній обмін інформацією. | – безперервне професійне навчання членів аудиторських комітетів;<br>– періодичне звітування тим, кого наділено найвищими повноваженнями. |
| Інвестори, кредитори | Об'єкт інвестицій та кредитування | – відсутність викривлень фінансової звітності;<br>– відкрита, прозора, інформативні фінансова звітність;<br>– вартість аудиту. | – встановлення вимоги щодо обов'язкового аудиту;<br>– двосторонній обмін інформацією з аудиторами. |
| Регулятори ринків | Підприємства, нагляд над яким здійснює регулятор | – відповідність аудиторського звіту вимогам регуляторів;<br>– відсутність помилок у фінансовій звітності суб'єктів регулювання;<br>– двосторонній обмін інформацією. | – встановлення вимоги для учасників ринків щодо відкритих та конструктивних стосунків з аудиторами;<br>– встановлення вимоги до додаткової інформації в аудиторському звіті;<br>– встановлення вимог щодо додаткових звітів аудиторів;<br>– участь в безперервному професійному навчанні аудиторів. |
| Академічна спільнота, науковці | Наукові дослідження, наукова думка | Застосування науково-обґрунтованої методики та підходу до процесу аудиту та оцінки кості аудиту | – розробка методики і підходу для аудиту, який виконується відповідно до професійних стандартів;<br>– дослідження сучасних тенденцій в сфері аудиту;<br>– розробка індикаторів якості аудиту та механізмів їх запровадження. |

*Джерело: систематизовано автором на основі [18–20; 23]*

Окремі категорії суб'єктів, наведених у таблиці 1, мають активний інтерес до якості аудиту, серед них регулятори, суб'єкти аудиторської діяльності та науковці в галузі аудиту.

Органи регулювання та суб'єкти аудиторської діяльності зазвичай оцінюють якість аудиту за принципом «дотримано – недотримано», враховуючи відповідність Міжнародним стандартам аудиту, Кодексу етики та законодавчим вимогам. Перевірка вважається якісною, якщо фахівці дотримуються Міжнародних стандартів аудиту, Міжнародного кодексу етики та відповідних вимог законодавства, і навпаки – втрачає цю характеристику у разі їх недотримання. Наприклад, виглядають обґрунтованими висновки у звіті про перевірку якості, коли якість аудиту є недостатньою (незадовільною), на думку інспекторів, якщо процес збору доказів є невідповідним, а обсяг доказів є недостатнім. Це процедурний або процесний спосіб оцінки якості, тобто якість аудиту задовільна, якщо процес аудиту відповідає стандартам аудиту. На додаток регулятори аудиту стурбовані структурою внутрішнього контролю аудиторської фірми для забезпечення того, щоб аудиторське завдання відповідало політикам фірми та стандартам аудиту щодо збору достатніх аудиторських доказів. Тобто наявність політик і процедур для управління якістю також має значення.

Науковці та академічна спільнота відіграють ключову роль у розробці методології оцінки ризиків, планування аудиту та формування професійного судження. У сучасному світі якість аудиту нерідко стає предметом політичних дискусій, і аудитори часто стикаються зі звинуваченнями в економічних проблемах. Це підкреслює необхідність створення науково обґрунтованих критеріїв оцінки якості аудиту та впровадження зрозумілих і прозорих стандартів.

Важливу роль у забезпеченні якості аудиту відіграє управлінський персонал підприємств, який несе відповідальність за підготовку фінансової звітності та функціонування системи внутрішнього контролю. Основним завданням управлінського персоналу є гарантування того, що фінансова звітність складена відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, є достовірною, своєчасною та повною [21, с. 17]. Ефективність аудиторської перевірки залежить від якісної підготовки інформації та надання аудиторам доступу до необхідних даних і осіб, що сприяє збору достатніх аудиторських доказів. Відкриті та конструктивні стосунки між управлінським персоналом і аудиторами є критично важливими для досягнення високого рівня якості аудиту. Без такої співпраці якісний аудит стає малоймовірним.

Додатково, якість аудиту залежить від економічних факторів, зокрема вартості аудиторських послуг. Як свідчать дослідження, проксі-показники, такі як гонорари за аудит, демонструють, що економічні кризи й зниження платоспроможного попиту на аудиторські послуги негативно впливають на інвестиції у внутрішній контроль якості та розвиток професійної компетенції персоналу [22]. В. Хрип'юк та В. Ковальова [23] зазначають, що в умовах економічного спаду аудиторські фірми змушені знижувати ціни на свої послуги, що не дозволяє їм достатньо інвестувати у підвищення кваліфікації співробітників та вдосконалення систем якості.

Після ухвалення Директиви ЄС 43 та Закону України 2258 роль і відповідальність аудиторських комітетів значно зросли. Відповідно до положень Директиви, держави-члени ЄС зобов'язані забезпечити наявність аудиторського комітету в кожному підприємстві, що становить суспільний інтерес. Основні завдання таких комітетів включають: «(i) моніторинг процесу фінансової звітності; (ii) моніторинг ефективності роботи систем внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та управління ризиками компанії; (iii) моніторинг обов'язкового. аудиту річної та консолідованої фінансової звітності; та (iv) огляд та моніторинг незалежності зовнішніх аудиторів» [13].

Важливо враховувати, що члени аудиторських комітетів і співробітники ринкових регуляторів можуть не мати достатніх навичок і досвіду для оцінки та забезпечення якості аудиту. Тому для їх ефективної участі у процесах забезпечення якості необхідно запровадити чіткі й зрозумілі показники оцінки. У липні 2016 року Федерація бухгалтерів Європи опублікувала «Огляд ініціативи щодо показників якості аудиту» [24], який узагальнює досвід впровадження індикаторів якості аудиту в різних країнах. Ці індикатори є важливою складовою організаційно-правового механізму забез-

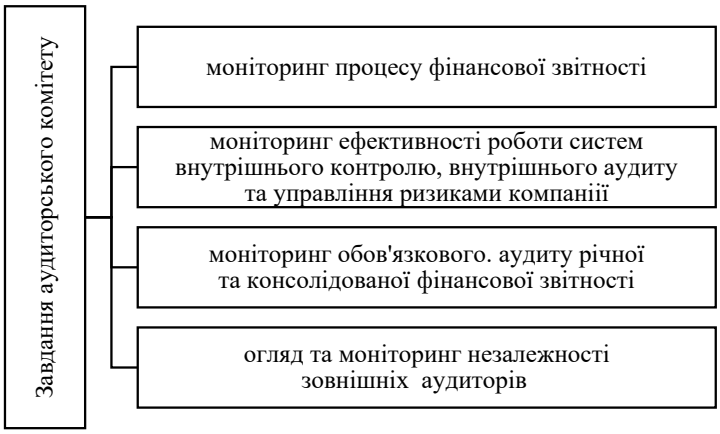


**Рис. 1. Завдання аудиторського комітету за вимогами Директиви ЄС 43**

*Джерело: побудовано автором на основі [13]*

печення якості, що має бути враховано в подальшому розвитку української аудиторської системи.

**Висновки.** Проведений ретроспективний аналіз та узагальнення сучасних тенденцій розвитку організаційно-правового механізму реалізації забезпечення якості аудиту дозволяє зробити наступні висновки. Дуже небагато професій мають більший вплив на суспільство в цілому, ніж робота незалежного аудитора фінансової звітності. Історія розвитку механізмів регулювання аудиторської діяльності – це хроніка злетів і падінь довіри до її якості. Створення незалежних органів регулювання аудиту дозволило «відкрити завісу» і не лише підвищити його якість, а й зробити його більш зрозумілим та прозорим для користувачів, а також оцінити складність процесів і визначити категорії суб'єктів, відповідальних за забезпечення цієї якості.

Станом на сьогодні не існує єдиної наукової позиції щодо концепції чи оцінювання якості аудиту. Попри значне різноманіття визначень, поняття «якість аудиту» зрештою вимірюється довірою до думки аудитора. Ознаки якості аудиту мають відмінності від ознак якості аудиторських послуг в цілому і не повинні ототожнюватися.

Вбачається доцільним зосередити подальші дослідження на розробці науково обґрунтованої методики виконання аудиту, формулювання загально зрозумілого і прийнятного критерія оцінки якості аудиту, механізмів впровадження в практику індикаторів якості аудиту. Відповідно, потребує ретельної детальної розробки обсяг сфери відповідальності за якість аудиту, перелік повноважень, функцій та критеріїв оцінки їх виконання для кожного з учасників процесу фінансового звітування, регулювання аудиту та регулювання ринків, для яких виконується аудит фінансової звітності їх учасників, з огляду на потребу відкритих та конструктивних стосунків, ефективного двостороннього обміну інформацією та механізму взаємодії. Це є шляхами удосконалення організаційно-правового механізму реалізації забезпечення якості аудиту.

## Список використаних джерел:


1. Francis J.R. What exactly do we mean by audit quality? Accounting in Europe. 2023. DOI: https://doi.org/10.1080/17449480.2023.2247410
2. Mömken K.-C. Audit Quality Indicators – how do you measure audit quality? Forvis Masars. 2023. URL: https://www.der-wirtschaftspruefungs-blog.de/audit-quality-indicators-wie-misst-man-pruefungsqualitaet/
3. The Australian Securities & Investments Commission. Improving and Maintaining Audit Quality: Information Sheet 222. October 2022. URL: https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/improving-and-maintaining-audit-quality/
4. Семенець А.О. Якість аудиту: до проблеми уточнення поняття. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2021. № 4(39). С. 156–166. DOI: https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i39.241304
5. Редько О.Ю. Дволикий Янус якості українського аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2020. № 3. С. 70–76. DOI: https://doi.org/10.31767/nasoa.3-2020.07
6. Фабіянська В.Ю. Поняття якості в аудиторській практиці. *Агросвіт*. 2017. № 9. С. 62–68. URL: http://www.agrosvit.info/?op=1&z=2398&i=10
7. Фабіянська В.Ю. Потреба в незалежному аудиті та розвиток його теорії: погляд через призму браку довіри в суспільстві. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.5.101
8. Koehler, A. Audit Quality Indicators. Corporate Governance Inside. 2022. URL: https://www.deloittegermany.de/corporate-governance-inside-smart-audit/audit-quality-indicators (дата звернення: 14.07.2024).
9. Botic G.R. Who is Responsible for Audit Quality? 18th Annual Audit Conference PCAOB, November 28, 2023. URL: https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/who-is-responsible-for-audit-quality
10. Восьма Директива 84/253/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_461#Text
11. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/994_176
12. Надання звітності наглядовими органами у сфері аудиту. Публікація. Центр реформ фінансової звітності (CFRR). Глобальна практика управління. Світовий банк, 2018. URL: https://cfrr.worldbank.org/publications/reporting-public-oversight-bodies
13. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text
14. Аудиторська палата України. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг. 2005. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v49_5230-05#Text
15. Аудиторська палата України. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності. 2007. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_3230-07#Text
16. Аудиторська палата України. Концепція забезпечення якості. 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr9_6230-12#Text
17. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради про внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/56/oj
18. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text
19. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2020 року. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779
20. Концептуальна основа якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту. URL: https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-3
21. Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu

22. Rajgopal, S., Srinivasan, S., Zheng, X. Measuring Audit Quality. *Rev Account Stud*. 2021. Vol. 26. P. 559–619. DOI: https://doi.org/10.1007/s11142-020-09570-9

23. Хрип'юк В., Ковальова В. Проблемні питання якості аудиторських послуг. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51

24. Федерація Європейських бухгалтерів. Огляд ініціатив щодо показників якості аудиту. Інформаційний лист. Липень 2016. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf

## References:

1. Francis, J. R. (2023). What exactly do we mean by audit quality? Accounting in Europe. DOI: https://doi.org/10.1080/17449480.2023.2247410

2. Mömken, K.-C. (2023). Audit Quality Indicators – how do you measure audit quality? Forvis Masars. Available at: https://www.der-wirtschaftspruefungs-blog.de/audit-quality-indicators-wie-misst-man-pruefungsqualitaet/

3. The Australian Securities & Investments Commission (2022). Improving and Maintaining Audit Quality: Information Sheet 222, October 2022. Available at: https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/improving-and-maintaining-audit-quality/

4. Semenets A. O. (2021) Yakist audytu: do problemy utochnennia poniattia [Audit Quality: To the Problem of Clarifying the Concept]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky,* no. 4(39), pp. 156–166. DOI: https://doi.org/ 10.18371/fcaptp.v4i39.241304

5. Redko O. Y. (2020) Dvolykyi Ianus yakosti ukrainskoho audytu [The Janus-Like Quality of the Ukrainian Audit]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, no. 3, pp. 70–76. DOI: https://doi.org/10.31767/nasoa.3-2020.07

6. Fabiianska V. Yu. (2017) Poniattia yakosti v audytorskii praktytsi [The Concept of Quality in Audit Practice]. *Agrosvit*, no. 9, pp. 62–68. Available at: http://www.agrosvit.info/?op=1&z=2398&i=10

7. Fabiianska V. Yu. (2020) Potreba v nezalezhnomu audyti ta rozvytok yoho teorii [The Need for Independent Audit and the Development of Its Theory]. *Efektyvna ekonomika*, no. 5. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.5.101

8. Koehler A. (2022). Audit Quality Indicators. Corporate Governance Inside. Available at: https://www.deloittegermany.de/corporate-governance-inside-smart-audit/audit-quality-indicators

9. Botic G. R. (2023). Who is Responsible for Audit Quality? 18th Annual Audit Conference PCAOB, November 28, 2023. Available at: https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/who-is-responsible-for-audit-quality

10. European Union (1984). Eighth Council Directive 84/253/EEC based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_461#Text

11. European Union (2002). Recommendations of the Commission of the European Community on Ensuring the Quality of Audit in the Countries of the European Union. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/go/994_176

12. World Bank (2018). Reporting by Public Oversight Bodies. Centre for Financial Reporting Reform (CFRR), Governance Global Practice. Available at: https://cfrr.worldbank.org/publications/reporting-public-oversight-bodies

13. European Union (2006). Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council on Statutory Audits of Annual Accounts and Consolidated Accounts. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text

14. Audit Chamber of Ukraine. Polozhennia pro zdiisnennia zovnishnikh perevirok yakosti audytorskykh posluh [Regulations on External Inspections of the Quality of Audit Services]. 2005. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v49_5230-05#Text

15. Audit Chamber of Ukraine. Kontseptualna osnova kontroliu audytorskoi diialnosti [A Framework for Audit Activity Control in Ukraine]. 2007. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_3230-07#Text

16. Audit Chamber of Ukraine. Kontseptsiia zabezpechennia yakosti [The Concept of Quality Assurance]. 2012. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr9_6230-12#Text

17. European Union (2014). Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council Amending Directive 2006/43/EC on Statutory Audits of Annual Accounts and Consolidated Accounts. Available at: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/56/oj

18. Verkhovna Rada of Ukraine. Zakon Ukrainy "Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist" [Law of Ukraine "On the Audit of Financial Statements and Audit Activities"]. 2017. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

19. IAASB. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2020 Edition. ISBN: 978-1-60815-459-3. Available at: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779

20. IAASB. A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create an Environment for Audit Quality. Standards and Pronouncements. Available at: https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-3

21. IAASB. Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Volume III. Available at: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu

22. Rajgopal S., Srinivasan S., & Zheng X. (2021) Measuring Audit Quality. *Review of Accounting Studies,* vol. 26, pp. 559–619. Available at: https://doi.org/10.1007/s11142-020-09570-9

23. Khrypiuk V., & Kovalova V. (2022) Problemy yakosti audytorskykh posluh [Problem Issues of the Quality of Auditing Services]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 44. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51

24. Federation of European Accountants. Overview of Audit Quality Indicators Initiatives: Update to December 2015 Edition. Information Paper. July 2016. Available at: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf