

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-82-135>

УДК 005.95:657:005.336.2

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПІДХОДІВ ДО УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ В АУДИТІ В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ МСУЯ 1

TRANSFORMATION OF RESOURCE MANAGEMENT APPROACHES IN AUDITING UNDER ISQM 1 IMPLEMENTATION

Лоханова Наталія Олексіївна

доктор економічних наук, професор,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-3888-1299>

Самострол Світлана В'ячеславівна

старший викладач,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9454-8998>

Lokhanova Nataliia, Samostrol Svitlana

Odesa National Economic University

Стаття присвячена питанням трансформації підходів до управління ресурсами аудиторських фірм в умовах впровадження та дії Міжнародного стандарту управління якістю 1. Розглянуто застосування ризик-орієнтованого підходу, у межах якого людські, технологічні та інтелектуальні ресурси, а також послуги постачальників оцінюються крізь призму їх безпосереднього впливу на якість аудиту. Проведено аналіз існуючих проблем, викликів сьогодення і перспектив їх подолання в контексті вимог ключових складових елементів компоненту «Ресурси» системи управління якістю з орієнтацією на проактивне управління ризиками якості, яке базується і вимагає інтеграції людських, технологічних та інтелектуальних ресурсів на всіх етапах. Виявлені сучасні тренди в розвитку людських, технологічних та інтелектуальних ресурсів і надані пропозиції щодо більш ефективного їх використання в системі управління якістю.

Ключові слова: система управління якістю, аудит, якість аудиту, ризик-орієнтований підхід, людські ресурси, технологічні ресурси, інтелектуальні ресурси.

The article is devoted to the issues of transforming approaches to managing the resources of audit firms in the context of the implementation and operation of International Standard on Quality Management 1. The application of a risk-based approach is considered, within which human, technological, and intellectual resources, as well as the services of suppliers, are assessed through the prism of their direct impact on audit quality. An analysis of existing problems, current challenges, and prospects for overcoming them is conducted in the context of the requirements of the key components of the “Resources” component of the quality management system with a focus on proactive risk management. In terms of human resources, the need to involve young people in auditing and improve the professional level of auditors, including in terms of IFRS knowledge, is justified. The introduction of tools for assessing ethical resilience and “soft skills” through the practice of ethical interviews and individual staff development trajectories is proposed. The transformation of technological resources from documentation tools to a holistic IT environment has been studied. The experience of using leading intelligent platforms that allow for continuous verification of business transactions instead of selective verification has been analyzed. New quality risks in terms of technological resources have been identified: the “black box effect,” excessive trust in automation, and artificial intelligence hallucinations, etc. The role of intellectual resources as a dynamic system of knowledge and methodology has been defined. Particular attention is paid to expanding the scope of responsibility of audit firms for the services of external suppliers, especially IT providers of cloud solutions in the context of cybersecurity and sanctions policy. The conclusion is that successful adaptation to ISA 1 requirements is only possible if an integrated system is created, where technological innovations are combined with the continuous development of professional judgment and ethical values of audit staff.

Keywords: System of Quality Management, audit, audit quality, risk-based approach, human resources, technological resources, intellectual resources.



Постановка проблеми. Проблема у загальному вигляді полягає в тому, що у зв'язку з впровадженням в дію Міжнародного стандарту управління якістю 1 (далі – МСУЯ 1) [1] суттєво підвищилися вимоги до управління всіма видами ресурсів аудиторських фірм, які розглядаються як важливий компонент системи управління якістю з чітко регламентованими підходами до визначення і розвитку. Між тим, як свідчить діюча практика аудиту, узагальнені показники якої представлені у Звіті з моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції за 01.01.2021 року – 30.06.2025 року Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД) [2], аудиторські фірми стикаються з рядом проблем відносно забезпечення людськими, технологічними і інтелектуальними ресурсами тощо. Між тим, саме ресурси постають в якості фундаменту, на якому вибудовується система управління якістю (далі – СУЯ) будь-якої аудиторської фірми і без якого взагалі неможливо забезпечити функціонування інших компонентів такої системи. Відповідно, тема статті є актуальною і такою, що вимагає подальшого наукового опрацювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання зміни підходів до управління якістю аудиторських фірм з переходом від систем контролю якості до систем управління якістю у зв'язку з впровадженням МСУЯ 1 розглядаються в працях Лубенченко О. Е., Шульги С.В., Корінько М. Д. [3], Хрип'юк В. І., Ковальової В. Ю. [4], Гаєвського О.О. [5] та інших дослідників.

При тому достатньо глибоко аналізуються зміни, що відбулися в аудиторській діяльності через впровадження вимог МСУЯ 1 і стосувались запровадження цілісної системи управління якістю в аудиторських фірмах.

Між тим, незважаючи на увагу теоретиків і практиків до питання впровадження і удосконалення СУЯ, питання пошуку можливостей удосконалення кожного компоненту цієї системи продовжують залишатися дискусійними, остаточно невіршеними, і, водночас, науково та практично значущими. Саме тому вони обрані для дослідження в межах даної статті.

Формулювання цілей статті. Мета статті полягає в тому, щоб проаналізувати процеси трансформації підходів до управління ресурсами аудиторських фірм в умовах впровадження МСУЯ 1, виявити сучасні тренди в розвитку людських, технологічних та інтелектуальних ресурсів і надати пропозиції щодо

більш ефективного їх використання в системі управління якістю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до МСУЯ 1 одним з восьми компонентів, які включаються до системи управління якістю аудиторської фірми, що має надзвичайно важливе значення для якості надання аудиторських послуг, є компонент «Ресурси» [1]. У пункті 32 МСУЯ 1 деталізовано складові компоненти «Ресурси», до яких входять: людські, технологічні і інтелектуальні ресурси і постачальники послуг [1].

Найважливішою складовою ресурсного компонента є людські ресурси.

Відповідність людських ресурсів в бізнесі, включаючи і аудиторську діяльність, є запорукою його розвитку та стабільності. Оцінки використання даних ресурсів пов'язуються з питаннями: юридичної відповідності вимогам діючого законодавства в сфері аудиту і професійних стандартів щодо вимог, які стосуються компетентностей і здібностей персоналу, включаючи вимоги професійної освіти і безперервного професійного розвитку; оптимізації процесів роботи з персоналом шляхом аналізу ефективності рекрутингу, його адаптації, навчання та безперервного підвищення кваліфікації, оцінки результатів роботи, дотримання вимог обов'язкової ротатії та періоду охолодження партнерів та інших членів команд з виконання аудиторських завдань; оцінки HR-стратегії в частині сприяння досягненню стратегічних бізнес-цілей, відповідності показників ефективності кожному кар'єрному рівню; аналізі та виявленні зон ризику в частині наявності непрозорих практик, неформалізованих процесів або упущень у захисті даних; плануванні потреб у персоналі та розвитку його потенціалу, потреб у навчанні тощо.

Водночас, слід звернути увагу, що саме з компонентом людських ресурсів пов'язана значна частина проблемних аспектів функціонування аудиторських фірм, як з точки зору забезпечення кадрами належної кваліфікації і існування нагальної потреби в більш широкому залученні професійно підготовленої молоді в аудит, так і з точки зору необхідності постійного підвищення рівня професійної кваліфікації, безперервного навчання для удосконалення знань, вмінь і навичок в умовах середовища, що постійно змінюється. У Звіті з моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції 01.01.2021 року – 30.06.2025 року [2], зазначено, що за відповідний період кількість аудиторів, зареєстрованих у розділі І «Ауди-

тори» Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, зростає на 1,6 % – з 2713 осіб станом на 01.01.2021 року до 2757 осіб – на 01.07.2025 р. [2]. Таку кількість аудиторів для ринку аудиторських послуг України навряд чи можна вважати достатньою, особливо з урахуванням того, що 772 аудитора, тобто майже 26% від їх загальної кількості в Реєстрі, не здійснюють свою аудиторську діяльність у складі суб'єктів аудиторської діяльності (далі – САД). Також звертають на себе увагу дані стосовно того, що станом на 01.07.2025 р. 32,8 % САД, які мають право проводити аудит підприємств суспільного інтересу, мали лише 2-3 ключових партнери з аудиту [2]. Фактично можна констатувати, що більшість САД України стикається з об'єктивною проблемою недостатності добре підготовлених людських ресурсів (аудиторів і тим більше – партнерів), що суттєво обмежує розширення обсягів діяльності за умови дотримання високих стандартів якості надання аудиторських послуг.

Показовими є й дані щодо кількості аудиторів, які працюють у складі САД за основним місцем роботи, та мають сертифікати, які свідчать про високий рівень знань з Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), зокрема, станом на 01.07.2025 року кількість таких осіб становила 549 аудиторів, або 27,7% від загальної кількості аудиторів, що здійснюють свою аудиторську діяльність у складі САД. В умовах євроінтеграції України і з урахуванням ситуації, коли застосування МСФЗ серед вітчизняних підприємств постійно розширюється, така частка аудиторів з підтвердженим рівнем відповідних знань не може бути визнана задовільною. Отже, на сьогодні існує резерв для підвищення рівня професійної кваліфікації аудиторів САД України за рахунок набуття знань і навичок з МСФЗ і підтвердження їх за рахунок здачі кваліфікаційного іспиту та теоретичного іспиту «Міжнародні стандарти фінансової звітності» при атестації аудиторів.

Відносно підвищення рівня професійних компетентностей людських ресурсів аудиторських фірм можливим напрямом може бути орієнтація безперервного професійного навчання аудиторів на здобуття знань і навичок за переліком, наведеним в професійних стандартах «Аудитор», «Ключовий партнер (Партнер із завдання)», «Асистент (помічник аудитора)» [6]. Значним плюсом використання відповідних нормативних документів є те, що вони дозволяють отримати чітке уявлення про наповнення професійних компетентнос-

тей в розрізі посад аудиторських фірм, що у свою чергу може бути використано для аналізу фактичного рівня підготовки персоналу під час найму, внутрішнього оцінювання рівня підготовленості для виконання аудиторських завдань різного рівня складності, спрямування і змістовного наповнення внутрішньофірмових семінарів, а також підбору зовнішніх заходів професійного розвитку аудиторів.

Між тим, філософія МСУЯ 1 під час опису людських ресурсів акцентує увагу не тільки на знаннях і навичках, а й на таких важливих аспектах, як етика і цінності, які фактично стосуються поведінкових характеристик та схильності до якості. Дискусійним у відповідному контексті є те, що надто складно виміряти відповідні етичні й інші «м'які навички», які мають бути притаманні аудиторам в межах СУЯ.

В якості рекомендації можна запропонувати впровадити в практику аудиторських фірм інструменти оцінки етичної стійкості персоналу. Враховуючи, що МСУЯ 1 окремо наголошує на необхідності формування у персоналу відданості якості та етиці, вважаємо, що аудиторським фірмам варто дещо вийти за межі щорічного підписання декларацій чи інших підтверджень незалежності та додатково впровадити тестування персоналу на знання Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів, а також, як варіант – практику інтерв'ю з питань етики. Це дозволить виявити прогалини в розумінні етичних питань до моменту призначення фахівця на конкретне аудиторське завдання.

Також для поліпшення якості в контексті людських ресурсів доречним є створення індивідуальних траєкторій розвитку. З урахуванням зазначеного вище відсотку аудиторів зі знанням МСФЗ (27%), аудиторські фірми мають зайняти більш проактивну позицію шляхом розробки для співробітників індивідуальних планів професійного розвитку, які б поєднували підготовку до теоретичних іспитів атестації аудиторів, зокрема з МСФЗ, проходження інших заходів безперервного професійного навчання з внутрішнім менторством і набуттям практичного досвіду.

Не менш важливе значення має й посилення внутрішньої культури всередині аудиторської фірми і, як одного з її напрямів, – культури «зворотного зв'язку», коли для оцінювання поведінкових аспектів аудитора чи партнера долучаються колеги і підлеглі. Такий підхід створює підґрунтя для формування культури відкритості та відповідаль-

ності, а також більш ефективної комунікації, що є фундаментом МСУЯ 1.

Крім людських ресурсів, важливою складовою компонента «Ресурси» аудиторських фірм є технологічні ресурси. Відповідно до МСУЯ 1 під технологічними ресурсами, розуміються ІТ-додатки, які є частиною ІТ-середовища фірми. ІТ-середовище фірми також включає в себе допоміжну ІТ-інфраструктуру, а також ІТ-процеси і людські ресурси, задіяні в цих процесах [1]. Щодо технологічних ресурсів в останні роки відбувається багато змін, зумовлених переходом від звичайного залучення інформаційних систем і комп'ютерної техніки, як інструменту для формування робочої документації аудитора, до формування цілісного і багатогранного ІТ-середовища, яке відіграє роль повноцінного учасника у процесах забезпечення якості виконання аудиторських завдань. Відповідна трансформація технологічних ресурсів проявляється в таких аспектах:

1) Зростання відповідальності аудиторської фірми за використання програмного забезпечення, включаючи як власне, так і залучене від постачальника. У межах побудови системи управління якістю аудиторська фірма має постійно оцінювати, чи підходить застосоване програмне забезпечення для реалізації конкретних аудиторських завдань. З практичної точки зору це передбачає необхідність обґрунтовувати вибір програмного забезпечення, а також регулярно перевіряти актуальність його оновлень. Аудиторська фірма для досягнення цілей якості має проводити ретельний моніторинг надійності алгоритмів програмного забезпечення, застосованого для виконання аудиторських завдань.

2) Формування і підтримання цілісної ІТ-інфраструктури та забезпечення кібербезпеки всередині аудиторської фірми.

Якщо в традиційному форматі кібербезпека вважалась технічним питанням системного адміністратора, який серед інших аспектів відповідає за питання надання і контролю використання паролів, режимів доступу, оновлення і коректної роботи антивірусних програм тощо, то після впровадження МСУЯ 1 дотримання кібербезпеки стає ціллю якості, а можливі порушення в цій сфері є ризиками якості аудиторської фірми. Найменший ризик порушення доступу чи витоку даних клієнта через слабкий захист інформаційної системи є прямим порушенням МСУЯ 1 з відповідними наслідками. Відповіддю на ризики порушень у сфері кібербезпеки стає обов'язкова

багатофакторна аутентифікація, шифрування інформації на носіях її збереження тощо.

3) Застосування штучного інтелекту в робочих процесах аудиторської фірми. Робочі процеси аудиторських фірм зазвичай передбачають використання різноманітних засобів автоматизації. При тому «золотим стандартом» в аудиті зазвичай було використання Microsoft Excel. В останні роки все частіше до стандартної практики наближається використання інструментів штучного інтелекту. Прикладом може слугувати продукт KPMG Clara, який впроваджений ПрАТ «КПМГ Аудит», що постає комплексною інтелектуальною технологічною платформою для аудиту, яка надає можливість використовувати інструменти аналізу і візуалізації даних, а також штучного інтелекту (далі – AI), завдяки генерації ідей, оцінці трендів і встановленні закономірностей, ідентифікації та оцінці ризиків, перевірці господарських операцій та таке інше [7]. Аналогічні інтелектуальні платформи застосовуються і іншими міжнародними аудиторськими компаніями, що є лідерами ринку аудиту [8; 9; 10; 11]. Огляд провідних інтелектуальних платформ та програмного забезпечення в аудиторській діяльності у 2024-2026 роках наведено в табл.1.

Застосування інтелектуальних платформ змінює методологію аудиту, особливо у випадку, коли за рахунок автоматизованих інтелектуальних рішень дозволяє аналізувати повну базу операцій клієнта аудиту, замість традиційної вибіркової перевірки. Між тим, застосування AI несе не тільки переваги, а й ризики. Аналіз основних напрямів впровадження штучного інтелекту в процеси аудиторських фірм в умовах застосування МСУЯ 1 наведено в табл. 2.

Відповідно, без застосування заходів у відповідь на ризики якості, пов'язані з технологічними ресурсами, останні втрачають ознаки належності і надійності. В умовах зростання напрямів використання AI в аудиті, аудитори мають суттєво збільшувати свої професійні компетентності, що стосуються цифрових рішень, для того, щоб не лише коректно ставити завдання (писати промпти для AI), а й в повній мірі розуміти логіку роботи AI, правильно спрямовувати процес, за необхідності коригувати його, коректно інтерпретувати і застосовувати результати та таке інше. Важливим є розуміння того, що жодна технологія не може замінити професійне судження аудитора, а тільки доповнює його та допомагає реалізації.

Таблиця 1

**Огляд провідних інтелектуальних платформ та програмного забезпечення
в аудиторській діяльності у 2024-2026 роках**

Вид продукту	Назва платформи або продукту	Користувачі	Призначення (AI та автоматизація)
Глобальні аудиторські системи та інтелектуальні платформи	KPMG Clara	KPMG [7]	Хмарна платформа; інтегрований AI для аналізу ризиків та суцільної перевірки господарських операцій
	EY Canvas, EY Helix та EY Atlas	EY [8]	EY Canvas – онлайн-платформа для аудиту, що використовується для взаємодії з клієнтом та управління робочими документами; EY Helix – платформа для аналітики даних; EY Atlas – хмарна платформа знань, яка надає найновіший бухгалтерський та аудиторський контент
	Aura Platinum	PwC [9]	Інтелектуальна система документування; контроль за дотриманням методології в реальному часі
	Deloitte Omnia та Deloitte Levvia	Deloitte [10]	Глобальна платформа з фокусом на аналітиці великих даних та автоматизації процедур
Спеціалізована аналітика та інструменти AI	MindBridge AI	Ряд аудиторських фірм	Платформа AI для виявлення аномалій в 100% базі даних за допомогою алгоритмів машинного навчання
	DataSnipper	Ряд аудиторських фірм	AI-інструмент (надбудова над Excel) для автоматичного звірювання даних між документами та Excel та інших процесів
Методологія та документування аудиторських процедур	CaseWare, Axioma- Audit та інші	Ряд аудиторських фірм	Автоматизація робочих документів, фінансової звітності та моніторингу якості за МСУЯ 1

Джерело: сформовано авторами на основі [7; 8; 9; 10; 11]

4) Проведення постійного моніторингу якості застосування технологічних ресурсів і їх регулярного оновлення. В умовах постійних змін нормативної бази, стандартів аудиту і стандартів звітності, проведення моніторингу відповідності технологічних ресурсів новим вимогам є нормою. При тому у випадку, коли наприклад, відбулися зміни нормативної бази чи МСА, а розробник програмного забезпечення не випустив оновлень, аудиторська фірма не може його використовувати без відповідних коригувань. Виходом з ситуації може бути підтримання роботи внутрішніх підрозділів чи фахівців, на які, серед інших завдань, покладається проведення моніторингу і періодичне звітування про стан технологічних ресурсів перед керівництвом аудиторської фірми та партнерами з аудиту. Зокрема, на підставі Звіту про прозорість за 2024 рік

ТОВ «Грант Торнтон Легіс» можна побачити приклад налагодження такої роботи: в компанії функціонує Комітет з питань технологій та інновацій, який на постійній основі здійснює управління та нагляд за «стратегією глобальних технологій та інновацій мережі Grant Thornton та забезпечує, щоб глобальні технологічні та інноваційні проекти відповідали комерційним цілям мережі» [11, с. 15].

Нерозривно пов'язаним з технологічними ресурсами є блок інтелектуальних ресурсів. Згідно з пунктом 32(с) (А 102-А104) МСУЯ 1 [1], інтелектуальні ресурси представляють собою не лише сукупність накопичених знань аудиторського персоналу, а «розроблені методологію, внутрішні стандарти, посібники, шаблони та форми робочих документів аудиторської фірми. Цей вид ресурсів включає інформацію, яку фірма використо-

Таблиця 2

**Аналіз основних напрямів застосування штучного інтелекту
в процесах аудиторських фірм в контексті МСУЯ 1**

Сфера застосування штучного інтелекту	Можливості та переваги застосування інструменту	Ризики якості	Заходи у відповідь
1	2	3	4
Тестування господарських операцій клієнта аудиту	Перехід від вибіркової перевірки до 100%-го аналізу всієї бази транзакцій	Ризик виникнення «ефекту чорної скриньки», що пов'язано з складністю або неможливістю пояснити логіку виявлення встановлених аномалій	Застосування послідовного документування алгоритмів роботи з AI; постійне тестування логіки інструменту на контрольних прикладах перед практичним використанням; контроль результату досвідченим аудитором тощо
Ідентифікація та оцінка ризиків	Автоматичне виявлення нетипових зв'язків, ознак невідповідностей; виявлення і аналіз трендів і закономірностей у бізнесі клієнта; прогноз показників діяльності тощо.	Ризик надмірної довіри засобам автоматизації і AI, коли аудитор перестає критично оцінювати висновки системи або через брак часу та інші причини без належного власного аналізу переносить отримані з використанням AI результати в робочі документи	Обов'язкове залучення ключового партнера для перевірки всіх відхилень, ризикових ділянок, «червоних прапорців» тощо, ідентифікованих за допомогою AI; розширення розуміння принципу професійного скептицизму та його застосування в аудиті для всіх членів аудиторської команди
Аналіз текстів угод і договорів	Швидка перевірка великої кількості угод і контрактів на предмет наявності специфічних умов (оренда, застави, фінансових інструментів тощо), аналіз договорів на відповідність нормативним вимогам тощо	Ризик виникнення галюцинацій через те, що AI може вигадати неіснуючі умови угод або пропустити критичні винятки в тексті та таке інше	Застосування обов'язкової вибіркової ручної перевірки результатів, що видані AI; використання закритих корпоративних моделей без залучення сторонньої інформації з аналізом виключно спеціально створеної бази документів для рішення конкретного завдання
Безперервний моніторинг	Моніторинг ризиків клієнта в режимі реального часу протягом усього періоду виконання завдання	Ризик недотримання безпеки даних або ризик витоку конфіденційної інформації при передачі на зовнішні AI-платформи	Використання шифрування інформації; перевірка SOC-звітів провайдера AI-рішень, які підтверджують, що компанія дотримується належних практик безпеки, конфіденційності та контролю; застосування перевірених хмарних серверів в межах відповідної юрисдикції

Продовження Таблиці 2

1	2	3	4
Методологічна підтримка аудитора	Швидкий пошук у базі законодавчих і нормативних актів, Міжнародних стандартів аудиту, МСФЗ тощо; отримання консультацій щодо складних випадків обліку, складання звітності тощо	Ризик використання застарілих чи неналежних даних, оскільки AI може базувати відповіді на неактуальних редакціях законодавчих і нормативних актів, стандартів тощо. Ризик некоректної інтерпретації законодавчих норм і вимог стандартів	Регулярне оновлення інтелектуальних ресурсів; обов'язкова верифікація відповідей AI методологами аудиторської фірми, або ключовим партнером чи інших фахівцем

Джерело: сформовано авторами на основі [1; 7; 8; 9; 10; 11]

вує для забезпечення функціонування СУЯ та забезпечення послідовності у виконанні завдань» [1].

При запровадженні МСУЯ 1 відбувається трансформація у вигляді переходу від статичної до динамічної методології, що передбачає адаптивність інтелектуальних ресурсів аудиторської фірми. Фактично вже відбувся перехід від паперових посібників до інтелектуальних, постійно підтримуваних баз знань, що оновлюються в режимі реального часу після виходу кожного оновлення нормативної бази, стандартів, ознайомлення з кращими практиками, або після встановлення дефектів якості, і особливо – після отримання рекомендацій за результатами зовнішніх і внутрішніх перевірок контролю якості.

Слід також звернути увагу на те, що на сьогоднішній день межа між застосованим програмним забезпеченням та методологією аудиту є рухомою і навіть розмитою, і взагалі інтелектуальні ресурси слід розглядати у тісній взаємодії з технологічними ресурсами. Більшість програмного забезпечення для аудиту вже містить у собі певну вбудовану методику, що й є інтелектуальним ресурсом. Ризиком в даному випадку є те, що застосування програмного продукту для аудиту без належного рівня професійного скептицизму і надмірній довірі до нього з боку аудитора може призводити до помилок у випадку несвоєчасного оновлення, недостатньої опрацьованості методики, невідповідності вимог до виконання вибірки чи інших вимог Міжнародних стандартів аудиту тощо. В якості дії у відповідь для мінімізації відповідних ризиків доречно здійснювати постійний моніторинг відповідності застосування

програмного забезпечення вимогам актуальної нормативної бази, періодичний контроль з боку партнера за належністю виконання процедур вибірки та інших аудиторських процедур, що виконуються автоматизованими засобами.

Через широке використання інтелектуальних платформ і спеціалізованого програмного забезпечення для аудиту відбувається трансформація ролі аудитора з виконавця технічних процедур до фахівця, що вміє модерувати роботу інтелектуальної системи чи програмного продукту при виконанні аудиторського завдання, а це в свою чергу вимагає більш глибокого наповнення змісту внутрішніх посібників аудиторських фірм з питань роботи з такими системами і, особливо, з питань формування і застосування професійного судження. Фактично аудиторською фірмою має створюватися і постійно підтримуватися система управління знаннями з розробкою внутрішніх стандартів документування «кращих практик» та їх інтеграція в систему навчання персоналу всіх рівнів – від партнера до аудитора і далі – до асистента аудитора.

Ще одною важливою складовою ресурсної компоненти СУЯ аудиторських фірм є постачальники послуг. Основний напрям трансформації відносно постачальників послуг в контексті МСУЯ 1 стосується розширення меж відповідальності аудиторських фірм, оскільки тепер фірма відповідає не лише за якість роботи власних співробітників, а й за якість з боку постачальників послуг, і відповідно має оцінювати ризики, що виникають в ході залучення зовнішніх постачальників, та розробляти комплекс заходів у відповідь.

Практично важливим і водночас достатньо непростим питанням є проведення моніторингу постачальників послуг, наприклад, оцінка ІТ-провайдерів хмарних рішень або оцінка постачальників спеціалізованого програмного забезпечення, що використовується при виконанні аудиторських та інших завдань. У частині постачальників ресурсів особливу увагу привертають ризики залежності аудиторської фірми від одного постачальника програмного забезпечення, що використовується, наприклад, для автоматизації аудиту. Цей ризик для СУЯ може проявлятися у вигляді технічних збоїв, припинення підтримки на ринку України, кібератак на постачальника тощо, що є особливо актуальним в умовах воєнного стану та санкційної політики. Відповідно до вимог МСУЯ 1 аудиторська фірма має отримати переконання відносно того, що послуги від постачальників, як складова компоненти «Ресурси», є відповідними. При тому відповідність тлумачиться як з точки зору технічної відповідності, відповідності вимогам в контексті дотримання нормативних вимог і Міжнародних стандартів аудиту, так і з точки зору відповідності стандартам конфіденційності і дотримання санкційної політики держави, оскільки це безпосередньо корелює з професійними обов'язками аудитора і етичними вимогами.

В якості практичних пропозицій для аудиторських фірм в частині складової постачальників послуг можна запропонувати впровадження процедури попереднього відбору постачальників, у т. ч. ІТ-рішень, з оцінкою наявності сертифікатів безпеки, репутації на ринку, відповідності законодавству про захист персональних даних і збереження іншої конфіденційної інформації тощо. Між тим, оскільки аудиторська фірма не має можливості провести власну перевірку деяких постачальників, в СУЯ може бути включена вимога щодо аналізу незалежних звітів про контроль (чи сертифікацію) цих постачальників. У договорах з постачальниками послуг важливим представляється фіксація вимог щодо дотримання конфіденційності, а також порядку повідомлення про інциденти безпеки і механізми усунення проблемних зон, а також розробка протоколів реагування у випадку збоїв в роботі. В якості заходів у відповідь на ризики якості в частині постачальників послуг в межах СУЯ можуть бути розроблено план альтернативних дій у випадку збоїв в роботі чи недоступності ресурсу, наприклад, з переходом на локальні резервні копії даних при

збоях в роботі хмарного середовища від провайдера та таке інше.

Аналіз складових компоненту «Ресурси» системи управління якістю аудиторських фірм дозволяє зробити висновок, що відносно кожного з них (людські, технологічні і інтелектуальні ресурси, постачальники послуг) відбуваються суттєві зміни, пов'язані з застосуванням ризик-орієнтованого підходу, що вимагає від аудиторських фірм не лише забезпечення кількісної достатності ресурсів, а й постійного моніторингу їх відповідності професійним стандартам і високим етичним вимогам в умовах динамічного ринкового середовища.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки:

1. Впровадження МСУЯ 1 змінило підходи до управління ресурсами аудиторських фірм, перетворюючи їх з технічного забезпечення на ключовий компонент системи управління якістю. Трансформація полягає у переході до застосування ризик-орієнтованого підходу, у межах якого людські, технологічні та інтелектуальні ресурси, а також послуги постачальників оцінюються крізь призму їх безпосереднього впливу на якість аудиту. Це вимагає від аудиторських фірм не просто наявності необхідних ресурсів у достатній кількості, а постійного моніторингу їх відповідності професійним стандартам та етичним вимогам.

2. Аналіз людських ресурсів аудиторських фірм дозволив виявити нагальну потребу у підвищенні кваліфікації кадрів та впровадженні інструментів оцінки етичної стійкості й «м'яких навичок» персоналу. Водночас, огляд сучасних технологічних ресурсів дозволив з'ясувати, що технологічна трансформація супроводжується формуванням цілісного ІТ-середовища та активним впровадженням інтелектуальних платформ і штучного інтелекту. Між тим, застосування таких інструментів, з одного боку, створює підґрунтя для більш глибокого аналізу операцій клієнта, з іншого боку, призводить до нових ризиків, що потребують заходів у відповідь, посилення професійного скептицизму з боку аудитора тощо.

3. Успішна адаптація до вимог МСУЯ 1 можлива лише за умови створення інтегрованої системи управління ресурсами, де технологічні інновації поєднуються з безперервним розвитком людського капіталу і відповідних інтелектуальних ресурсів.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з подальшим науковим опрацю-

ванням питань визначення і документування ризиків якості стосовно управління ресурсами аудиторських фірм (розгляду виникнення і впливу на досягнення цілей якості) та того, як дії у відповідь протидіють ризикам якості; розробкою пропозицій щодо змісту внутрішніх положень та стандартів аудиторських

фірм стосовно елементів МСУЯ «Ресурси», включаючи пропозиції можливих об'єктивних критеріїв їх оцінки; можливостей, меж та підходів до оцінки ризиків; запровадження штучного інтелекту в аудиторській практиці; застосування професійного судження в аудиті тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. 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». 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: 24.01.2026).
2. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Звіт з моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції 01.01.2021 року – 30.06.2025 року. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2026/01/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3-2021-2025.pdf> (дата звернення: 24.01.2026).
3. Lubenchenko O. E., Shulha S. V., Korinko M. D. New Standards of Quality Management in Audit The Risk-Based Approach. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*. 2022. № 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) (дата звернення: 24.01.2026).
4. 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> (дата звернення: 24.01.2026).
5. Гаєвський О.О. Організаційно-правовий механізм реалізації забезпечення якості аудиту фінансової звітності: ретроспективний огляд та сучасний стан. *Бізнес-Навігатор*. 2025. № 1 (78). С. 47-53. DOI: <https://doi.org/10.32782/business-navigator.78-9> (дата звернення: 24.01.2026).
6. Професійні стандарти «Асистент (помічник) аудитора», «Аудитор», «Ключовий партнер (Партнер із завдання)», затв. Рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю від 13 грудня 2024 року № 2.4/11/76. URL: <https://register.nqa.gov.ua/profesijni-standarti> (дата звернення: 24.01.2026).
7. Звіт про прозорість за 2024 рік ПрАТ «КПМГ Аудит». Квітень 2025. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2025/04/transparency-report-ua-2024.pdf> (дата звернення: 24.01.2026).
8. Звіт про прозорість за 2024 рік ЕУ в Україні. URL: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/uk-ua/campaigns/documents/ey-ukraine-transparency-report-2024.pdf> (дата звернення: 24.01.2026).
9. Звіт про прозорість ТОВ Аудиторська фірма «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит) за 2024 рік. URL: <https://surl.li/rjbigl> (дата звернення: 24.01.2026).
10. Звіт про прозорість за 2024 рік ТОВ «Делойт енд Туш ЮСК». 25 квітня 2025 року. URL: www.deloitte.com/content/dam/assets-zone2/ua/uk/docs/about/2025/звіт-про-прозорість-за-2024-рік-Делойт-енд-Туш-ЮСК.pdf (дата звернення: 24.01.2026).
11. Звіт про прозорість за 2024 рік. Товариство з обмеженою відповідальністю «Грант Торнтон Леріс». 2025. URL : <https://www.granthornton.ua/globalassets/1.-member-firms/ukraine/blocks/abou-us/2024-gtu-transparency-report.pdf> (дата звернення: 24.01.2026).

REFERENCES:

1. International Auditing and Assurance Standards Board (2020) International Standard on Quality Management 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) (accessed January 24, 2026).
2. Orhan suspilnoho nahliahu za audytorskoiu diialnistiu (2025) Zvit z monitorynhu yakosti rynku audytorskykh posluh ta konkurentsii 01.02.2021 roku – 30.06.2025 roku [Report on the monitoring of the quality of the audit services market and competition: January 1, 2021 – June 30, 2025]. Kyiv: Audit Public Oversight Body of Ukraine. Available at: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2026/01/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3-2021-2025.pdf> (accessed January 24, 2026).

3. Lubenchenko O. E., Shulha S. V., Korinko, M. D. (2022) New Standards of Quality Management in Audit The Risk-Based Approach. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, vol. 1, pp. 117–126. Available at: [https://doi.org/10.31767/su.1\(96\)2022.01.11](https://doi.org/10.31767/su.1(96)2022.01.11) (accessed January 24, 2026).
4. Khrypiuk V. I., Kovaliova V. Yu. (2022) Problemni pytannia yakosti audytorskykh posluh [Problematic issues of the quality of audit services]. *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 44. Available at: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51> (accessed January 24, 2026).
5. Haievskyi O. O. (2025) Orhanizatsiino-pravovyi mekhanizm realizatsii zabezpechennia yakosti audytu finansovoi zvitnosti: retrospektyvnyi ohliad ta suchasnyi stan [Organizational and legal mechanism for implementing audit quality assurance of financial statements: A retrospective review and current state]. *Biznes-Navigator*, vol. 1 (78), pp. 47–53. Available at: <https://doi.org/10.32782/business-navigator.78-9> (accessed January 24, 2026).
6. Rada nahliadu za audytorskoiu diialnistiu Orhanu suspilnoho nahliadu za audytorskoiu diialnistiu (2024) Profesiini standarty «Asyistent (pomichnyk) audytora», «Audytor», «Kliuchovyi partner (Partner iz zavdannia)» [Professional standards «Assistant Auditor», «Auditor», «Key Audit Partner»]. Kyiv: Audit Public Oversight Body of Ukraine, vol. 2.4/11/76. Available at: <https://register.nqa.gov.ua/profesiijni-standarti> (accessed January 24, 2026).
7. KPMG Audit PrJSC (2025) Zvit pro prozorist za 2024 rik PrAT «KPMG Audyt» [Transparency report for 2024 of KPMG Audit PrJSC]. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2025/04/transparency-report-ua-2024.pdf> (accessed January 24, 2026).
8. Ernst & Young Audit Services PrJSC (2025) Zvit pro prozorist za 2024 rik EY v Ukraini [Transparency report for 2024 of EY in Ukraine]. Available at: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/uk-ua/campaigns/documents/ey-ukraine-transparency-report-2024.pdf> (accessed January 24, 2026).
9. PricewaterhouseCoopers (Audit) LLC (2025) Zvit pro prozorist TOV Audytorska firma «Praisvoterkhaukupers (Audyt)» za 2024 rik [Transparency Report of PricewaterhouseCoopers (Audit) LLC for the year 2024]. Available at: <https://surl.li/rjbigl> (accessed January 24, 2026).
10. LLC Deloitte & Touche USC (2025) Zvit pro prozorist TOV Deloit end Tush YuSK za 2024 rik [Transparency Report for 2024]. Available at: www.deloitte.com/content/dam/assets-zone2/ua/uk/docs/about/2025/zvit-pro-prozorist-za-2024-rik-Deloyt-end-Tush-YuSK.pdf (accessed January 24, 2026).
11. Grant Thornton Legis LLC (2025) Zvit pro prozorist za 2024 rik [Transparency report for 2024]. Available at: <https://www.grantthornton.ua/globalassets/1.-member-firms/ukraine/blocks/abou-us/2024-gtu-transparency-report.pdf> (accessed January 24, 2026).

Дата надходження статті: 03.12.2025

Дата прийняття статті: 15.12.2025

Дата публікації статті: 29.12.2025