

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-86-6>

УДК 657.6:006.332(100)

**ІДЕНТИФІКАЦІЯ РИЗИКІВ ЯКОСТІ
АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ:
СУБ'ЄКТНО-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД**

**IDENTIFICATION OF RISKS TO THE QUALITY
OF THE FINANCIAL STATEMENT AUDIT
BASED ON THE RESULTS OF EXTERNAL CONTROL:
A SUBJECT-ORIENTED APPROACH**

Гаєвський Олексій Олександрович
здобувач третього рівня вищої освіти «доктор філософії»,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4082-3102>

Haievskiy Oleksii
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

У статті досліджено підходи до ідентифікації ризиків якості аудиту фінансової звітності за результатами зовнішнього контролю аудиторської діяльності. Метою дослідження є систематизація ризиків якості аудиту із застосуванням суб'єктно-орієнтованого підходу. На основі аналізу емпіричних даних встановлено, що більшість виявлених порушень має системний і повторюваний характер та може бути інтерпретована як прояви ризиків якості аудиту. Розвинуто підхід до ідентифікації ризиків через взаємодію рівнів аудиторського завдання, суб'єкта аудиторської діяльності та зовнішнього регуляторного середовища. Наукова новизна полягає у використанні результатів зовнішнього контролю як емпіричної основи для ідентифікації ризиків якості аудиту. Практичне значення результатів полягає у можливості їх застосування для вдосконалення системи управління якістю аудиторських фірм.

Ключові слова: якість аудиту; ризики якості аудиту; зовнішній контроль якості; суб'єктно-орієнтований підхід; система управління якістю; аудиторська діяльність.

The article examines approaches to identifying audit quality risks in the financial statement audit based on the results of external quality control of audit activities. The purpose of the study is to systematize audit quality risks using a subject-oriented approach. The research is based on the analysis of empirical data obtained from external inspections of audit firms for the period 2020–2024. The results indicate that the majority of identified deficiencies are systemic and consistently recurring, which allows them to be interpreted not merely as isolated errors but as manifestations of audit quality risks. The study develops an approach to the identification of audit quality risks through the interaction of three levels of the audit system: the engagement level as the environment of risk manifestation, the audit firm level as the source of risk formation, and the external regulatory environment as the framework for risk regulation. Such an approach enables the establishment of cause-and-effect relationships between identified deficiencies and the factors that determine their occurrence. The scientific novelty of the study lies in the interpretation of external inspection results as an empirical basis for identifying audit quality risks rather than solely as a tool for assessing compliance with professional standards. This allows for a transition from a formal assessment of deficiencies to a systematic understanding of their underlying causes. The practical significance of the obtained results lies in the possibility of using external quality control data as a tool for identifying and managing audit quality risks, which contributes to improving quality management systems within audit firms, strengthening internal control processes, and enhancing the overall effectiveness of audit practice. The proposed approach also supports the early identification and prevention of systemic deficiencies in audit activities.

Keywords: audit quality; audit quality risks; external quality control; subject-oriented approach; quality management system; audit activity.



Постановка проблеми. Забезпечення якості аудиту фінансової звітності є ключовою передумовою формування довіри до фінансової інформації з боку користувачів, зокрема інвесторів, кредиторів та регуляторних органів. Водночас результати зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності в Україні свідчать про наявність системних недоліків у виконанні аудиторських завдань, що прямо впливають на рівень якості аудиту.

Аналіз матеріалів перевірок суб'єктів аудиторської діяльності [1-5] дозволяє констатувати, що значна частина виявлених порушень має не випадковий, а системний характер, що обумовлює необхідність їх інтерпретації не лише як окремих дефектів виконання завдань, а як проявів ризиків якості аудиту. Такий підхід узгоджується з положеннями Міжнародного стандарту аудиту 315 (переглянутий в 2019 році) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» (далі – МСА 315 (переглянутий в 2019 році)), який передбачає ідентифікацію та оцінку ризиків як основу планування аудиторських процедур [6], а також Міжнародного стандарту управління якістю 1 (далі – МСУЯ 1), що вимагає впровадження ризик-орієнтованого підходу в системі управління якістю аудиторських фірм [7].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Разом з тим, існуючі наукові підходи до оцінки якості аудиту переважно зосереджені на результативних показниках або окремих аспектах аудиторського процесу, що обмежує можливості комплексного аналізу причин виникнення дефектів. Зокрема, у працях Linda Elizabeth DeAngelo [8], Jere R. Francis [9] та Michael Knechel [10] якість аудиту розглядається переважно через ймовірність виявлення та повідомлення викривлень, характеристики аудиторських фірм або результати аудиторської діяльності, що обмежує можливість ідентифікації її внутрішніх причин та механізмів формування ризиків.

Подібні підходи до інтерпретації результатів зовнішніх перевірок як індикаторів ризиків якості аудиту простежуються у міжнародній практиці, зокрема в аналітичних звітах Міжнародний форум незалежних регуляторів аудиту (IFIAR) [11] та Ради з нагляду за бухгалтерською звітністю публічних компаній (РСАОВ) [12], однак їх системна адаптація до національного контексту залишається обмеженою. У цьому контексті доцільним є застосування суб'єктно-орієнтованого підходу, який передбачає розгляд якості аудиту через призму

взаємодії різних рівнів аудиторської системи: окремого аудиторського завдання, суб'єкта аудиторської діяльності та зовнішнього регулювання.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість досліджень у сфері якості аудиту, у науковій літературі недостатньо розробленими залишаються питання ідентифікації ризиків якості аудиту фінансової звітності на основі результатів зовнішнього контролю аудиторської діяльності. Зокрема, існуючі підходи не забезпечують системної трансформації виявлених порушень у структуровану систему ризиків якості аудиту та не дозволяють у повній мірі встановити причинно-наслідкові зв'язки між недоліками та факторами їх виникнення.

Формулювання цілей статті є ідентифікація та систематизація ризиків якості аудиту фінансової звітності на основі результатів зовнішнього контролю діяльності суб'єктів аудиторської діяльності із застосуванням суб'єктно-орієнтованого підходу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Питання ідентифікації ризиків якості аудиту фінансової звітності потребує чіткого розмежування з категорією аудиторського ризику, яка традиційно розглядається в межах Міжнародних стандартів аудиту. Зокрема, відповідно до МСА 315 (переглянутий), аудиторський ризик визначається як ризик того, що аудитор висловить неналежну думку у випадку, якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення [6]. Такий підхід зосереджений передусім на результаті аудиторського завдання та ймовірності невиявлення викривлень.

Водночас ризики якості аудиту мають ширший зміст і не обмежуються виключно характеристиками фінансової звітності або процедур її перевірки. Їх природа пов'язана з функціонуванням всієї системи аудиторської діяльності, включаючи організаційні, методологічні та поведінкові аспекти виконання завдань. У цьому контексті важливого значення набувають положення МСУЯ 1, які передбачають необхідність впровадження системи управління якістю, заснованої на ідентифікації та оцінці ризиків якості та розробці відповідних заходів реагування [7].

Отже, на відміну від аудиторського ризику, який має обмежений об'єкт (фінансова звітність) і чітко визначений результат (аудиторська думка), ризик якості аудиту характеризується багаторівневістю прояву, системним

характером, зв'язком із процесами організації та виконання аудиту, а також залежністю від професійного судження аудитора та ефективності системи управління якістю.

На основі проведеного аналізу результатів зовнішнього контролю [1-5] запропоновано визначення ризику якості аудиту фінансової звітності як ймовірності виникнення недоліків у процесі організації та виконання аудиторського завдання, які можуть призвести до зниження відповідності аудиту вимогам міжнародних стандартів, етичних норм та законодавства, незалежно від факту виявлення суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Наведене визначення дозволяє змістити акцент з результату аудиту на процес його здійснення, що є принципово важливим у контексті сучасної концепції управління якістю. Зокрема, система управління якістю відповідно до МСУЯ 1 орієнтована не лише на виправлення вже виявлених недоліків, але й на їх попередження шляхом ідентифікації ризиків на ранніх етапах [7].

Враховуючи наведене, ризики якості аудиту доцільно розглядати як похідні від взаємодії трьох ключових елементів:

- особливостей виконання конкретного аудиторського завдання;
- характеристик системи управління якістю суб'єкта аудиторської діяльності;
- впливу зовнішнього регуляторного середовища та механізмів контролю якості.

Це створює основу для застосування суб'єктно-орієнтованого підходу до аналізу ризиків, у межах якої кожен рівень аудиторської системи формує власний спектр ризиків якості, що проявляються у вигляді типових порушень, зафіксованих у процесі зовнішнього контролю.

Ідентифікація ризиків якості аудиту фінансової звітності не регламентується окремим стандартом, однак впливає із сукупності вимог міжнародних стандартів аудиту, стандартів управління якістю та етичних норм. У цьому контексті нормативна база формує методологічне підґрунтя для розуміння природи ризиків якості та механізмів їх виявлення. Ключову роль у процесі ідентифікації ризиків відіграє МСА 315 (переглянутий), який встановлює вимоги щодо отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та системи внутрішнього контролю з метою виявлення та оцінки ризиків суттєвого викривлення [6]. Хоча цей стандарт орієнтований на ризики викривлення фінансової звітності, закладена в ньому логіка ризик-оріє-

нтованого підходу є універсальною і може бути екстрапольована на оцінку ризиків якості аудиту, зокрема у частині аналізу факторів, що впливають на процес виконання аудиторського завдання.

Розширення підходу до ідентифікації ризиків відбувається в межах МСУЯ 1, який передбачає впровадження системи управління якістю, що ґрунтується на оцінці ризиків якості, визначенні заходів реагування та постійному моніторингу [7]. На відміну від МСА 315 (переглянутий в 2019 році), МСУЯ 1 безпосередньо орієнтований на функціонування аудиторської фірми та охоплює такі компоненти, як управління та керівництво, ресурси, інформація та комунікація, а також процес моніторингу та виправлення, що формують основу для ідентифікації ризиків якості на рівні суб'єкта аудиторської діяльності.

Додатковий вимір ідентифікації ризиків якості формується через вимоги Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів, (включаючи Міжнародні стандарти незалежності), який визначає фундаментальні принципи професійної етики, зокрема чесність, об'єктивність, професійну компетентність та належну ретельність, конфіденційність і професійну поведінку [13]. Порушення цих принципів може розглядатися як джерело виникнення ризиків якості аудиту, особливо в частині незалежності аудитора та застосування професійного судження.

Таким чином, нормативна база ідентифікації ризиків якості аудиту має комплексний характер і формується на перетині трьох напрямів:

- ризик-орієнтованого підходу до виконання аудиторських процедур;
- системи управління якістю аудиторської діяльності;
- етичних вимог до професійної діяльності аудитора.

Сукупне застосування зазначених положень дозволяє сформулювати методологічну основу для трансформації результатів зовнішнього контролю якості в структуровану систему ризиків, що підлягають подальшому аналізу та узагальненню.

Емпіричною базою дослідження слугували результати зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності суб'єктів аудиторської діяльності за період 2020–2024 років. Узагальнення та систематизація виявлених недоліків здійснювалися на основі їх класифікації за рівнями, типами та підтипами відповідно до структури аудиторського процесу та системи управління якістю.

Проведений аналіз свідчить, що виявлені порушення мають системний і стійкий повторюваний характер, що дає підстави інтерпретувати їх як прояви ризиків якості аудиту. Встановлено, що переважна більшість недоліків припадає на рівень виконання аудиторського завдання – 74,3%, тоді як частка недоліків на рівні суб'єкта аудиторської діяльності становить 17,2%, а на рівні дотримання законодавчих вимог – 8,5% (рис. 1).

Аналіз наведених даних свідчить про те, що ключові ризики якості аудиту концентруються безпосередньо у процесі виконання аудиторських процедур, що підтверджує критичну роль професійного судження аудитора та належного застосування методології аудиту.

Розширюючи попередній аналіз структури недоліків за рівнями, доцільним є їх додаткове групування за типами (рис. 2). Результати аналізу свідчать, що домінують порушення, пов'язані з оцінкою ризиків, розглядом шахрайства, виконанням процедур по суті та формуванням аудиторського звіту, що свідчить про концентрацію ризиків якості аудиту

на ключових етапах планування, виконання та завершення аудиту.

Меншою мірою представлені порушення, пов'язані з обліковими оцінками (4,9 %), виконанням завдання (4,6 %) та адекватністю подання фінансової звітності (4,4 %). Отримані результати свідчать, що основні ризики якості аудиту пов'язані не лише з виконанням процедур по суті, але й з початковими етапами аудиту – ідентифікацією ризиків та оцінкою можливих викривлень, а також із належним врахуванням факторів шахрайства.

Більш глибокий аналіз дозволив ідентифікувати найбільш критичні підтипи недоліків (рис. 3), зокрема пов'язані з перевіркою нестандартних бухгалтерських проведення, встановленням суттєвості та виконанням аналітичних процедур.

Водночас більш детальний аналіз дозволив виявити низку суттєвих порушень, пов'язаних з перевіркою нестандартних бухгалтерських проведення (2,5 %), встановленням суттєвості (2,38 %) та виконанням аналітичних процедур (2,21 %). Зазначені підтипи відображають не окремі технічні помилки, а системні слабкі

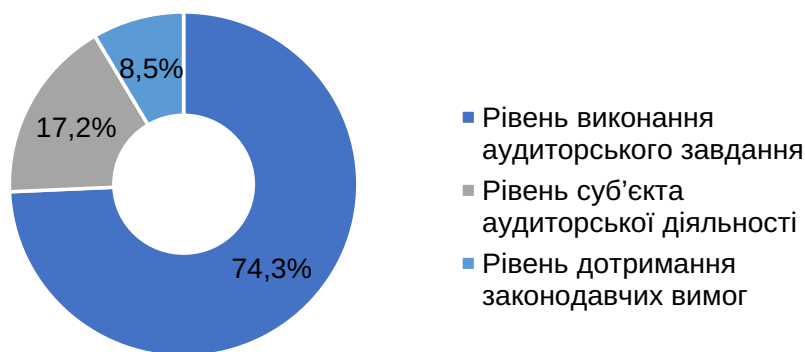


Рис. 1. Загальна структура недоліків

Джерело: сформовано автором на основі [1-5]

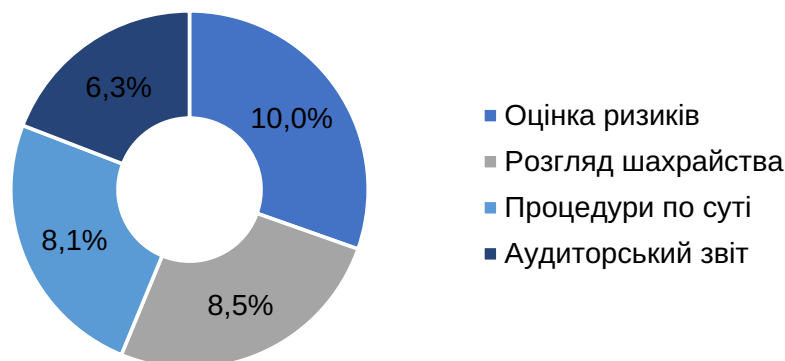


Рис. 2. Найбільш поширені типи порушень

Джерело: сформовано автором на основі [1-5]

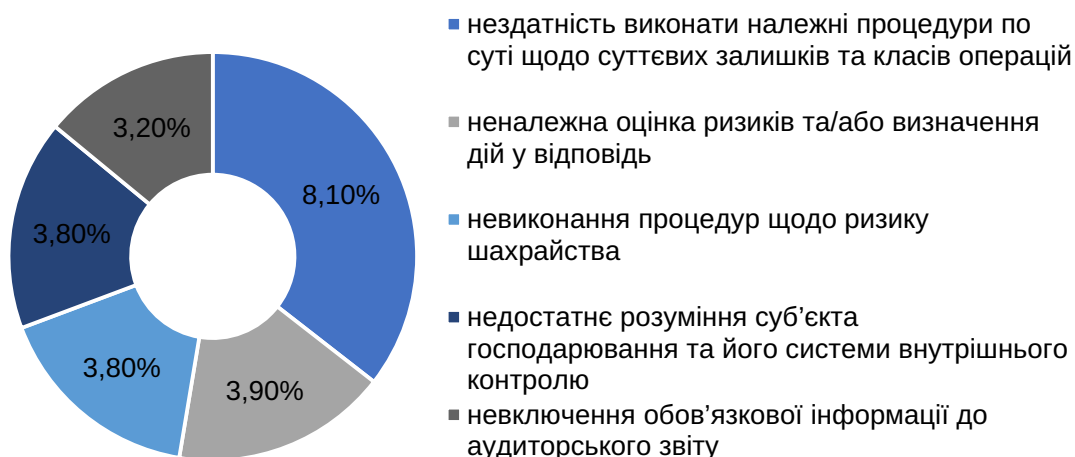


Рис. 3. Деталізація на рівні підтипів

Джерело: сформовано автором на основі [1-5]

місця аудиторської практики, що безпосередньо трансформуються у ризики якості аудиту.

Отримані результати дозволяють виділити ключові групи ризиків якості аудиту, серед яких:

- ризик формального підходу до ідентифікації та оцінки ризиків;
- ризик недостатності та поверхневості аудиторських процедур;
- ризик неналежного врахування факторів шахрайства;
- ризик недостатнього розуміння діяльності клієнта;
- ризик порушення вимог до формування аудиторського звіту.

Таким чином, результати зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності можуть розглядатися не лише як інструмент оцінки відповідності, але й як джерело ідентифікації ризиків якості аудиту, що створює підґрунтя для їх подальшої систематизації в межах суб'єктно-орієнтованого підходу. Результати проведеного емпіричного аналізу дозволяють інтерпретувати виявлені недоліки як прояви ризиків якості аудиту та обґрунтовують доцільність їх систематизації на основі суб'єктно-орієнтованого підходу. У межах дослідження застосовано суб'єктно-орієнтований підхід до ідентифікації ризиків якості аудиту фінансової звітності, який передбачає їх розгляд з урахуванням рівнів функціонування аудиторської системи. Такий підхід дозволяє структурувати ризики залежно від рівнів їх виникнення, прояву та регулювання. Це забезпечує встановлення причинно-наслідкових зв'язків між виявленими недоліками та факторами їх виникнення

і формує передумови для їх попередження.

Стійкість зазначених порушень у різні періоди спостереження свідчить про їх системність та недостатню ефективність існуючих механізмів внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності. За результатами проведеного емпіричного дослідження виявлено, що переважна частина виявлених порушень концентрується на рівні виконання аудиторського завдання. Однак у межах застосованого підходу цей факт не інтерпретується як домінування даного рівня у формуванні ризиків якості, оскільки рівень завдання відображає передусім їх зовнішній прояв. На цьому рівні ризики проявляються через недоліки у застосуванні аудиторських процедур, оцінці ризиків суттєвого викривлення, врахуванні факторів шахрайства, документуванні результатів аудиту та формуванні аудиторського звіту. Таким чином, рівень завдання виступає середовищем реалізації ризиків якості аудиту. Концентрація порушень на цьому рівні свідчить про те, що навіть за наявності формально впроваджених процедур і політик, їх практичне застосування може бути недостатньо ефективним. Це призводить до зниження надійності аудиторських доказів, обмеження глибини перевірки та підвищення ризику невиявлення суттєвих викривлень, що в кінцевому підсумку впливає на обґрунтованість сформованої аудиторської думки.

Водночас джерела формування таких ризиків значною мірою пов'язані з рівнем суб'єкта аудиторської діяльності. Недоліки у виконанні конкретних аудиторських завдань часто зумовлені системними факторами, серед яких ключову роль відіграють ефектив-

ність системи управління якістю, наявність та якість внутрішньої методології, рівень професійної підготовки персоналу, а також функціонування процесів моніторингу та внутрішнього контролю. У цьому контексті рівень САД виступає як середовище формування ризиків якості аудиту, що визначає передумови їх виникнення та масштаби поширення ризиків.

Недостатня ефективність зазначених елементів призводить до системного відтворення недоліків у різних аудиторських завданнях, що знижує загальний рівень якості аудиторських послуг незалежно від характеристик окремих клієнтів. Це, у свою чергу, обмежує здатність суб'єкта аудиторської діяльності забезпечувати стабільно високий рівень якості аудиту, підвищує ймовірність формування неналежної аудиторської думки та створює передумови для накопичення порушень, які виявляються під час зовнішнього контролю.

Зовнішнє регуляторне середовище формує третій рівень, у межах якого ризики якості аудиту визначаються через систему нормативно-правових вимог та механізмів зовнішнього контролю. Незважаючи на відносно меншу частку зафіксованих порушень на цьому рівні, його роль є визначальною з точки зору встановлення критеріїв якості аудиту та забезпечення довіри до його результатів. Ризики на цьому рівні пов'язані з формальним дотриманням законодавчих вимог, недостатньою адаптацією міжнародних стандартів до національної практики, а також порушеннями вимог до розкриття інформації та взаємодії з регулятором. Недотримання зазначених вимог може призводити до викривлення змісту аудиторського звіту, зниження рівня прозорості аудиторської діяльності та втрати довіри користувачів до результатів аудиту. Крім того, такі порушення створюють передумови для застосування заходів впливу з боку регуляторних органів, що, у свою чергу, впливає на репутацію суб'єкта аудиторської діяльності та стабільність функціонування ринку аудиторських послуг в цілому.

У межах проведеного дослідження застосовано інтерпретацію ризиків якості аудиту фінансової звітності на основі суб'єктно-орієнтованого підходу, що передбачає їх розгляд як результат взаємодії трьох рівнів: прояву (аудиторське завдання), формування (суб'єкт аудиторської діяльності) та нормативного регулювання (зовнішнє середовище). Такий підхід дозволяє розмежувати рівні виникнення, прояву та регулювання ризиків якості аудиту, що забезпечує більш глибоке

розуміння їх походження та механізмів трансформації у конкретні порушення аудиторської практики. На відміну від існуючих підходів, у межах яких зазначені рівні розглядаються переважно як елементи загальної системи забезпечення якості аудиту, у даному дослідженні вони використовуються як аналітична основа для ідентифікації ризиків якості на базі результатів зовнішнього контролю. Запровадження такого підходу дозволяє не лише систематизувати виявлені недоліки, але й встановити їх причинно-наслідкову природу, що забезпечує перехід від формального аналізу порушень до глибшого розуміння механізмів їх виникнення. Це, у свою чергу, створює передумови для використання результатів зовнішнього контролю як інструменту управління якістю аудиту, а не виключно як механізму оцінювання відповідності діяльності аудиторів встановленим вимогам. Запропонований підхід має прикладне значення, оскільки дозволяє використовувати результати зовнішнього контролю не лише для оцінки відповідності, але й для ідентифікації системних ризиків, що потребують управлінського впливу. У результаті це сприяє вдосконаленню системи управління якістю аудиторських фірм та підвищенню ефективності аудиторської практики.

Висновки. У статті обґрунтовано доцільність застосування суб'єктно-орієнтованого підходу до ідентифікації ризиків якості аудиту фінансової звітності, який дозволяє перейти від фрагментарного аналізу виявлених недоліків до їх системного узагальнення як проявів ризиків, що виникають у процесі аудиторської діяльності.

На основі узагальнення результатів зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності встановлено, що більшість виявлених порушень концентрується на рівні виконання аудиторських завдань. Водночас доведено, що такий розподіл відображає передусім рівень прояву ризиків, а не їх першопричини. Фактичні джерела формування ризиків якості аудиту значною мірою зосереджені на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, зокрема в межах функціонування системи управління якістю, методологічного забезпечення та організації аудиторського процесу.

Проведений аналіз дозволив ідентифікувати ключові групи ризиків якості аудиту, пов'язані з формальним підходом до оцінки ризиків, недостатністю аудиторських процедур, неналежним врахуванням факторів шахрайства, обмеженим розумінням діяльності клієнта та порушенням вимог до форму-

вання аудиторського звіту. Встановлено, що зазначені ризики мають системний характер і повторюються незалежно від періоду перевірки, що свідчить про наявність стійких проблем у практиці аудиту.

У межах дослідження розвинуто підхід до ідентифікації ризиків якості аудиту на основі суб'єктно-орієнтованої інтерпретації існуючих рівнів забезпечення якості аудиту. Така інтерпретація передбачає їх розгляд через взаємодію трьох рівнів: рівня аудиторського завдання як середовища прояву ризиків, рівня суб'єкта аудиторської діяльності як джерела їх формування та рівня зовнішнього регулювання як системи нормативних обмежень і вимог. Запропонований підхід дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки між виявленими недоліками та факторами їх виникнення, що забезпечує перехід від формального аналізу порушень до системного розуміння природи ризиків якості аудиту. Це, у свою чергу, підвищує ефективність управління якістю аудиту.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості використання даних

зовнішнього контролю як інструменту ідентифікації ризиків якості аудиту, а не лише оцінки відповідності діяльності аудиторів встановленим вимогам. Це формує основу для удосконалення системи управління якістю аудиторських фірм, зокрема шляхом посилення процесів оцінки ризиків, моніторингу та внутрішнього контролю. Результати дослідження розширюють існуючі підходи до оцінки якості аудиту шляхом інтеграції емпіричних даних зовнішнього контролю у процес ідентифікації ризиків, що має значення як для розвитку теорії аудиту, так і для вдосконалення практики управління якістю аудиторської діяльності. Зокрема, результати зовнішнього контролю можуть розглядатися як інструмент раннього виявлення та попередження системних ризиків якості аудиту.

Перспективи подальших досліджень полягають у розробці методичного інструментарію оцінки рівня ризиків якості аудиту та формуванні механізмів їх кількісного вимірювання з метою інтеграції в систему управління якістю аудиторської діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. ОСНАД. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2020 рік. Київ, 2020. URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2022/01/zvit2020_ukr.pdf (дата звернення: 21.04.2026).
2. ОСНАД. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2021 рік. Київ, 2021. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2022/06/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-2021-для-оприлюднення.pdf> (дата звернення: 21.04.2026).
3. ОСНАД. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2022 рік. Київ, 2022. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/07/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-2022-1.pdf> (дата звернення: 21.04.2026).
4. ОСНАД. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2023 рік. Київ, 2023. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/06/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-2023.pdf> (дата звернення: 21.04.2026).
5. ОСНАД. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2024 рік. Київ, 2024. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2025/08/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-за-2024-рік-на-сайт.pdf> (дата звернення: 21.04.2026).
6. Міністерство фінансів України. Міжнародний стандарт аудиту 315 (переглянутий 2019 року) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення». Київ, 2022. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/2_ISA_315_\(Revised_2019\)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/2_ISA_315_(Revised_2019)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_(uk).pdf) (дата звернення: 20.04.2026).
7. Міністерство фінансів України. 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». Київ, 2025. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 20.04.2026).
8. DeAngelo L. E. Audit quality and auditor size // *Journal of Accounting and Economics*. 1981. Vol. 3, No. 3. P. 183–199. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0165410181900021> (дата звернення: 20.04.2026).
9. Francis J. R. A framework for understanding and researching audit quality // *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2011. Vol. 30, No. 2. P. 125–152. URL: <https://publications.aaahq.org/ajpt/article-abstract/30/2/125/5713/A-Framework-for-Understanding-and-Researching?redirectedFrom=fulltext> (дата звернення: 20.04.2026).
10. Knechel W. R., Krishnan G. V., Pevzner M., Shefchik L. B., Velury U. K. Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2013. Vol. 32 (Supplement 1). P. 385–421. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2040754 (дата звернення: 20.04.2026).

11. IFIAR. Report on survey of inspection findings (2023). International Forum of Independent Audit Regulators, 2023. URL: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16740> (дата звернення: 21.04.2026).
12. PCAOB. Інспекційні звіти аудиторських фірм. Public Company Accounting Oversight Board. URL: <https://pcaobus.org/oversight/inspections/firm-inspection-reports> (дата звернення: 22.04.2026).
13. Міністерство фінансів України. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності). Київ, 2024. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/Міжнародний%20кодекс%20етики%202024.pdf> (дата звернення: 20.04.2026).

REFERENCES

1. OSNAD (2020) Zvit pro diialnist Orhanu suspilnoho nahliadu za audytorskoiiu diialnistiu za 2020 rik [Report on the activities of the Public Oversight Body for Audit Activity for 2020]. Kyiv. Available at: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2022/01/zvit2020_ukr.pdf (accessed April 21, 2026).
2. OSNAD (2021) Zvit pro diialnist Orhanu suspilnoho nahliadu za audytorskoiiu diialnistiu za 2021 rik [Report on the activities of the Public Oversight Body for Audit Activity for 2021]. Kyiv. Available at: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2022/06/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-2021-для-оприлюднення.pdf> (accessed April 21, 2026).
3. OSNAD (2022) Zvit pro diialnist Orhanu suspilnoho nahliadu za audytorskoiiu diialnistiu za 2022 rik [Report on the activities of the Public Oversight Body for Audit Activity for 2022]. Kyiv. Available at: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/07/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-2022-1.pdf> (accessed April 21, 2026).
4. OSNAD (2023) Zvit pro diialnist Orhanu suspilnoho nahliadu za audytorskoiiu diialnistiu za 2023 rik [Report on the activities of the Public Oversight Body for Audit Activity for 2023]. Kyiv. Available at: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/06/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-2023.pdf> (accessed April 21, 2026).
5. OSNAD (2024) Zvit pro diialnist Orhanu suspilnoho nahliadu za audytorskoiiu diialnistiu za 2024 rik [Report on the activities of the Public Oversight Body for Audit Activity for 2024]. Kyiv. Available at: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2025/08/Звіт-про-діяльність-ОСНАД-за-2024-рік-на-сайт.pdf> (accessed April 21, 2026).
6. Ministry of Finance of Ukraine (2022) Mizhnarodnyi standart audytu 315 (perehlianutyi 2019 roku) «Identyfikatsiia ta otsiniuvannia ryzykiv suttievoho vykryvlennia» [International Standard on Auditing 315 (Revised 2019): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement]. Kyiv. Available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/2_ISA_315_\(Revised_2019\)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/2_ISA_315_(Revised_2019)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_(uk).pdf) (accessed April 20, 2026).
7. Ministry of Finance of Ukraine (2025) Mizhnarodnyi standart upravlinnia yakistiu 1 «Upravlinnia yakistiu dlia firm, shcho vykonuiut audyty chy ohliady finansovoi zvitnosti, abo inshi zavdannia z nadannia vpevnenosti chy suputnikh posluh» [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]. Kyiv. Available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (accessed April 20, 2026).
8. DeAngelo L. E. (1981) Audit quality and auditor size. *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, no. 3, pp. 183–199. Available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0165410181900021> (accessed April 20, 2026).
9. Francis J. R. (2011) A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 30, no. 2, pp. 125–152. Available at: <https://publications.aaahq.org/ajpt/article-abstract/30/2/125/5713/A-Framework-for-Understanding-and-Researching?redirectedFrom=fulltext> (accessed April 20, 2026).
10. Knechel W. R., Krishnan G. V., Pevzner M., Shefchik L. B., Velury U. K. (2013) Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 32, suppl. 1, pp. 385–421. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2040754 (accessed April 20, 2026).
11. IFIAR (2023) Report on survey of inspection findings 2023. International Forum of Independent Audit Regulators. Available at: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=16740> (accessed April 21, 2026).
12. PCAOB (n.d.) Firm inspection reports. Public Company Accounting Oversight Board. Available at: <https://pcaobus.org/oversight/inspections/firm-inspection-reports> (accessed April 22, 2026).
13. Ministry of Finance of Ukraine (2024) Mizhnarodnyi kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv (vkluchaiuchy Mizhnarodni standarty nezalezhnosti) [International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)]. Kyiv. Available at: <https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/Міжнародний%20кодекс%20етики%202024.pdf> (accessed April 20, 2026).

Дата надходження статті: 16.04.2026

Дата прийняття статті: 07.05.2026

Дата публікації статті: 15.05.2026