

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра аудиту**

ДАНЬКОВИХ Наталія Василівна

**СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ
ТА ОКРЕМИХ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Аудит та державний фінансовий контроль»
кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка
групи ОАДФКзм-21
Данькових Наталія

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Шестерняк М.М.

Тернопіль – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ	6
1.1. Історичні передумови виникнення аудиту та його місце в системі контролю.....	6
1.2. Організація аудиторської діяльності в зарубіжних країнах та в Україні.....	12
РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ.....	20
2.1. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні... 20	20
2.2. Сучасний стан та тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні.....	25
2.3. Основні проблеми та напрями вдосконалення аудиторської практики... 31	31
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ. 39	39
3.1. Міжнародний досвід організації державного аудиту й напрями його адаптації в Україні.....	39
3.2. Шляхи вдосконалення аудиторської діяльності в Україні з урахуванням розвитку інноваційних технологій.....	45
ВИСНОВКИ.....	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	55
ДОДАТКИ	63

ВСТУП

Актуальність теми У сучасних умовах глобалізації, цифрової трансформації економіки та інтеграції України у світовий фінансовий простір аудит набуває особливого значення як інструмент забезпечення достовірності фінансової інформації та зміцнення довіри між учасниками ринку. Становлення аудиту в Україні супроводжується гармонізацією національних стандартів із міжнародними вимогами, підвищенням ролі державного нагляду та впровадженням інноваційних технологій у процес перевірки звітності. Аналіз національного та зарубіжного досвіду аудиту сприятиме вдосконаленню його організаційних засад і підвищенню якості аудиторських послуг.

Значний внесок у розвиток теорії та методології аудиту, дослідження його сутності, принципів і організаційних основ зробили вітчизняні вчені М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Давидов, С. Голов, М. Кужельний, Н. Малюга, Л. Нападовська, С. Петренко, В. Рудницький, В. Сопко та інші. Серед зарубіжних науковців вагомими є праці Р. Адамса, Р. Доджа, Дж. Робертсона та інших, які зробили значний внесок у становлення сучасних підходів до аудиту, удосконалення системи фінансового контролю та забезпечення якості аудиторських послуг. Незважаючи на глибину наукових напрацювань, питання еволюції аудиту в Україні в контексті міжнародних тенденцій і цифрової трансформації залишається актуальним і потребує подальшого наукового осмислення.

Мета дослідження полягає у теоретичному узагальненні та практичному аналізі процесу становлення і розвитку аудиту в Україні та окремих зарубіжних країнах, а також у визначенні напрямів удосконалення вітчизняної аудиторської діяльності з урахуванням міжнародного досвіду та сучасних тенденцій цифровізації економіки.

Для досягнення поставленої мети передбачено **виконання таких завдань:**

- з'ясувати історичні передумови виникнення аудиту та його місце в системі контролю;
- розкрити особливості організації аудиторської діяльності в зарубіжних

країнах та в Україні;

- охарактеризувати нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні;

- дослідити сучасний стан та тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні;

- визначити основні проблеми та напрями вдосконалення аудиторської практики;

- дослідити міжнародний досвід організації державного аудиту й визначити напрями його адаптації в Україні;

- запропонувати нові підходи до шляхів вдосконалення аудиторської діяльності в Україні з урахуванням розвитку інноваційних технологій.,

Об'єктом дослідження є процес становлення та функціонування аудиту як складової системи фінансового контролю в умовах ринкової економіки.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, нормативно-правові та практичні засади розвитку аудиторської діяльності в Україні та окремих зарубіжних країнах, а також напрями її вдосконалення в умовах цифрової трансформації економіки.

Методи дослідження. У процесі виконання кваліфікаційної роботи використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, що забезпечили досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань. Зокрема, застосовано *діалектичний метод* – для пізнання сутності та еволюції аудиту; *історичний і логічний методи* – для аналізу процесу становлення аудиту в Україні та за кордоном; *методи аналізу й синтезу* – для узагальнення теоретичних підходів і систематизації чинників розвитку аудиторської діяльності; *порівняльний метод* – для зіставлення національної та зарубіжної практики аудиту; *статистичні методи* – для оцінювання динаміки ринку аудиторських послуг; *графічний метод* – для наочного відображення результатів аналізу; *системно-структурний підхід* – для визначення взаємозв'язків між елементами аудиторської системи; а також *метод узагальнення* – для

формування висновків і рекомендацій щодо вдосконалення аудиторської діяльності в Україні.

Наукова новизна одержаних результатів визначається поглибленням теоретичних засад і практичних підходів до вивчення процесу становлення та розвитку аудиту в Україні в контексті міжнародного досвіду.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості їх використання для вдосконалення організації та регулювання аудиторської діяльності в Україні з урахуванням міжнародних стандартів і сучасних тенденцій цифровізації. Запропоновані у роботі рекомендації можуть бути застосовані в діяльності аудиторських фірм, професійних об'єднань аудиторів, а також у практиці державного фінансового контролю для підвищення якості, прозорості та ефективності аудиторських перевірок.

Апробація наукових досліджень. За результатами проведених досліджень автором опубліковані тези на науково-практичних конференціях за темами: «Становлення та розвиток державного аудиту в Україні та зарубіжних країнах: порівняльний аспект», «Інноваційна трансформація аудиторської діяльності в Україні: цифровізація, інституційне зміцнення та інтеграція ESG-підходів».

Структура та обсяг дипломної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основна частина магістерської роботи містить 54 сторінки, список використаних джерел має 61 позицію, що розташовані на 8 сторінках. У даному дослідженні представлено 7 таблиць, 6 рисунків, 2 додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ

1.1. Історичні передумови виникнення аудиту та його місце в системі контролю

У сучасних умовах розвитку ринкових відносин, інтеграції України у світовий економічний простір та підвищення вимог до прозорості фінансової звітності особливого значення набуває аудит як форма незалежного фінансового контролю. Його виникнення та еволюція нерозривно пов'язані з розвитком господарської діяльності, формуванням системи бухгалтерського обліку й управління фінансовими ресурсами. Дослідження історичних передумов становлення аудиту дозволяє зрозуміти закономірності формування його методології, визначити чинники, що вплинули на виокремлення аудиту як самостійного виду професійної діяльності, та простежити еволюцію його ролі від елемента внутрішнього контролю до незалежного інституту суспільної довіри.

Історія розвитку бухгалтерського обліку та звітності налічує понад 6000 років. З одного боку, виникнення та розвиток бухгалтерського обліку було результатом розвитку суспільства та його потреб, з іншого боку, використання результатів бухгалтерського обліку в управлінні економікою було одним із факторів розвитку та вдосконалення економіки. Без впевненості в достовірності джерела інформації, що використовується в управлінні, неможливо вдосконалити оперативне управління. Тому можна сказати, що облік і контроль виникли майже одночасно як економічні явища, що відображали потреби господарського життя людей.

Історичні аспекти становлення аудиту та його місце в системі контролю досліджували такі вчені, як Р. Адамс [45], М. Бенько [3], М. Білуха [4], Ф. Бутинець [6], С. Голова [10], Н. Проскуріна [32], О. Петрик [29], Д. Робертсон [56], А. Шерер [57]. У своїх працях вони розглядають еволюцію контролю й аудиту від стародавніх цивілізацій до сучасної міжнародної практики та підкреслюють взаємозв'язок розвитку аудиту із становленням систем

бухгалтерського обліку, економічних відносин і потребою суспільства у достовірній фінансовій інформації. Науковці акцентують увагу на тому, що аудит виник як відповідь на необхідність незалежного контролю за фінансовими операціями, еволюціонував від простих перевірок звітності до комплексної системи забезпечення довіри між учасниками економічних відносин і нині є невід'ємною складовою корпоративного управління та державного фінансового контролю.

Проведені дослідження показують, що у Стародавньому Єгипті (близько 2-3 тис. до н.е.) існували чиновники, які поєднували облікові та контрольні функції. У Римській імперії, особливо в перші роки її існування, для здійснення функцій збору податків і контролю призначалися посадові особи зі спеціальним статусом. Один із цих класів службовців називався «публіканами». Одночасно з ними діяли прокурор, губернатор і податкові чиновники діяли одночасно для забезпечення державних доходів для вирішення фінансових і судових справ.

У Вавилонському царстві правове регулювання бухгалтерського обліку було підпорядковане контролю за діяльністю осіб, уповноважених забезпечувати повноту і своєчасність сплати податків. Відповідно до законів Хама-Мурапі (2200-2150 рр. до н. е.), вважалося, що: торговець - веде незалежний облік. Храм – державне рахівництво. Передавання грошей без розписки вважалося недійсним.

В Ізраїльському царстві, наприклад, облік поєднувався з незалежним контролем. Про це у Біблії зберігся вислів царя Соломона щодо тих, хто постійно перебував у торгових відносинах.

У Стародавній Греції особлива увага приділялася контролю за збереженням власності, зокрема майна. Греки вважали крадіжку матеріальною шкодою. У разі нестачі матеріальних цінностей винна особа або поручитель сплачували компенсацію, а у разі крадіжки – у десятикратному розмірі. В Афінах існували спеціальні чиновники та аудиторі, завдання яких полягало у підготовці звітів і контролі державних доходів і витрат.

Посада генерального аудитора, до компетенції якого належало гарантування порядності та чесності урядових чиновників під час розпорядження державними коштами та майном, з'явилася у 700 р. до н.е. в Китаї. Китай як місце народження аудиту також згадується у відомій праці «Аудит Монтгомері».

В Італії аудит поширився після падіння Римської імперії. Купці у Флоренції, Генуї та Венеції використовували ревізорів для перевірки платоспроможності капітанів торговельних суден, які перевозили товари до інших європейських країн. Тоді контрольні заходи були спрямовані на недопущення помилок у бухгалтерському обліку. Наступною віхою в продуктивності став період розквіту італійських міст-держав.

Епоха Середньовіччя характеризується вдосконаленням обліку та контролю господарської діяльності внаслідок розвитку суспільно-економічних відносин. У європейських містах купецькі гільдії створювали системи обліку для контролю за виробництвом і розподілом товарів. Ці гільдії регулювали стандарти якості та ціни. Оскільки це не був аудит в сучасному розумінні, його завданням було стежити за інтересами споживачів і членів гільдії.

Разом з тим, у Франції барони щороку публічно читали рахунки керуючих своїми маєтками перед аудиторами, а в Англії аудитори перевіряли письмові звіти, які вели керуючі маєтками. Найстарішим відомим документом, у якому згадується про аудит, є запис Ескальєра Англії та Шотландії, який датується 1130 р. Перший законодавчий акт, що регулює діяльність аудиторів, був опублікований у 1285 р. Королем Англії Едуардом 1. З огляду на те, обов'язковий аудит був незалежною перевіркою бухгалтерських записів і звітів, а робота людей, які їх проводили, була еквівалентною фінансовому аудиту в його сучасному розумінні.

У 1324 році Едуард II призначив трьох лордів-контролерів. В його обов'язки входив перегляд, перехоплення та перевірка всіх рахунків провінції. Є чимало свідчень про активну діяльність середньовічних аудиторів у всіх країнах Європи.

Фінансово-господарський контроль тісно пов'язаний з бухгалтерським обліком. Між 1250 і 1350 роками подвійна бухгалтерія виникла одночасно в кількох італійських містах.

Зростання ролі професії аудитора спостерігається в період інтенсивного розвитку промислових і торгових підприємств. У великих компаніях, де власник не завжди є керівником, для перевірки роботи системи менеджменту запрошують аудитора. Розвиток податкової системи підвищив зацікавленість держави в комплексності та своєчасності сплати податків, після чого з'явився новий напрямок діяльності аудиторів – контроль нарахування та сплати податків в інтересах держави.

Першим документально зафіксованим випадком проведення незалежного аудиту спекулятивної діяльності акціонерних товариств вважається крах «Південноморської компанії» у Великобританії в 1720 році. Ця подія в історії відома як «Південноморський міхур». Коли з'ясувалося, що директор компанії неспроможний виконати взяті зобов'язання по сплаті дивідендів, ні викупити випущені в біржовий обіг акції, у справу втрутилися державні органи.

У таблиці 1.1 систематизовано різні погляди, наведені в науковій та фаховій літературі, стосовно визначення дефініції «аудит».

Таблиця 1.1

ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ДЕФІНІЦІЇ «АУДИТ»

Автори	Трактування поняття
Адамс Р.	«Аудит – незалежний розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів підприємств і вираження думки про них при дотриманні правил, встановлених законом» [45]
Петренко Н.	«Аудит – це метод господарського контролю, що здійснюється на добровільних, договірних засадах між аудитором і підприємством-замовником та складається із сукупності методичних прийомів, застосування яких дозволяє аудитору визначити вірогідність звітності, обліку, їх повноту та відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам» [28]
Бардаш С.	«Під аудитом слід розуміти форму незалежного контролю, сутність якої полягає в загальному підтвердженні достовірності інформації фінансової звітності суб'єкта господарювання, діяльність якого здійснюється на умовах залучення приватного капіталу. Інші існуючі види аудиту, зокрема

	аудит ефективності та державний фінансовий аудит, не відповідають класичному (історичному) розумінню сутності аудиту» [2]
Шестерняк М.	«Аудит є незалежною оцінкою достовірності фінансової та управлінської інформації, відповідності діяльності суб'єкта господарювання чинним нормам, стандартам і внутрішнім регламентам. Звернемо увагу, що існують два основних види аудиту: зовнішній аудит, який здійснюється незалежними суб'єктами та спрямований на підтвердження достовірності фінансової звітності, та внутрішній аудит, який орієнтований на оцінку ефективності внутрішніх процесів, контролю та управлінських процедур» [39, с. 190]
Верховна рада України	«Аудит – систематичне та незалежне вивчення певної дії з метою визначення того, чи відповідає така діяльність та пов'язані з нею результати запланованим заходам і чи запроваджені такі заходи результативно та у спосіб, який дозволяє досягти поставленої мети» [8]
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	«Аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [19]
Міжнародні стандарти аудиту (МСА)	«Аудит – це процес отримання доказів та висловлення незалежної думки щодо фінансової звітності. МСА 200 визначає, що аудит полягає в наданні впевненості щодо відповідності фінансової звітності встановленим критеріям (наприклад, стандартам бухгалтерського обліку)» [26]

Примітка. Сформовано автором на основі джерел [2; 8; 19; 26; 28; 39; 45].



Рис. 1.1. Існуючі підходи до визначення поняття «аудит» у літературних джерелах [14, с. 35-37]

Рисунок 1.1 демонструє різноманітність підходів до визначення аудиту, що зумовлено розвитком його ролі в системі фінансового контролю та управління.

На нашу думку, аудит – це незалежна професійна діяльність, спрямована на перевірку та підтвердження достовірності фінансової інформації, оцінку ефективності управління й дотримання законодавчих і нормативних вимог, що забезпечує довіру між суб'єктами господарювання, державою та суспільством.

Місце аудиту в системі контролю є дуже важливим і визначається його роллю в процесі забезпечення внутрішнього контролю та відповідності. З огляду на еволюцію теоретичних підходів, аудит у сучасному розумінні може розглядатися у трьох взаємопов'язаних напрямках: 1) *«внутрішній аудит»* – виконується в межах організації або компанії, і його головна мета полягає в оцінці і вдосконаленні систем внутрішнього контролю та управління ризиками. Цей вид аудиту допомагає підприємству забезпечити ефективність та ефективність її операцій, а також дотримуватися внутрішніх процедур та нормативів; 2) *«зовнішній аудит»* – проводиться незалежними аудиторськими фірмами або аудиторами та має на меті надати об'єктивну оцінку фінансового звіту підприємства. Ця оцінка допомагає довіреній стороні, такій як акціонери, інвестори, банки або регулюючі органи, переконатися в достовірності фінансової звітності; 3) *«аудит в системі контролю в реальному часі»* – передбачає те, що деякі організації використовують аудиторські та контрольні системи, які дозволяють здійснювати аудит в режимі реального часу. Це допомагає виявляти аномалії та проблеми негайно та реагувати на них вчасно, покращуючи ефективність системи контролю.

Аудит має на меті забезпечити об'єктивну оцінку та підтвердження відповідності процедур та операцій встановленим стандартам, законодавству та внутрішнім правилам. Він допомагає уникнути шахрайства, помилок та недоліків, а також підвищує довіру стейкхолдерів до організації. У великих корпораціях або урядових установах аудит є обов'язковим елементом системи контролю, в той час як у менших підприємствах він може використовуватися для покращення управлінського процесу та внутрішнього контролю.

Проведений аналіз дозволяє окреслити основні чинники, що зумовили появу та розвиток аудиту, а саме: 1) *поява грошей* (розвиток грошової системи та використання грошей як засобу обміну сприяло необхідності точного обліку та контролю за фінансами); 2) *застосування системи подвійного запису* (система подвійного бухгалтерського запису була великим кроком уперед у бухгалтерії, яка дозволяла записувати кожен фінансову транзакцію двічі, що покращувало точність та контроль обліку); 3) *розробка та прийняття законів* (введення законів та правил, які регулюють фінансову звітність та облік, створило юридичну передумову для незалежної перевірки, що є основним аспектом аудиту); 4) *роль професійних аудиторів* (розвиток професійних аудиторських організацій та кваліфікації аудиторів сприяв створенню незалежного аудиту, а професійні стандарти та етичні норми грали важливу роль у визначенні, як проводити аудит); 5) *зростання довіри та потреби в аудиті* (зростання складності та ризиків у фінансовій діяльності створювало потребу в незалежному аудиті для забезпечення довіри власників, інвесторів та громадськості до фінансової інформації); 6) *потреба в контролі* (під час розвитку господарства виникала потреба контролювати фінансові операції, щоб запобігти шахрайству, втраті активів та нечесним фінансовим практикам); 7) *розвиток бізнесу та торгівлі* (з появою більш складних торговельних операцій та бізнес-структур виникла потреба в контролі та обліку фінансів); 8) *потреба у забезпеченні достовірності інформації* (аудит мав за мету забезпечити точність і надійність фінансової інформації, яка була необхідною для прийняття рішень).

1.2. Організація аудиторської діяльності в зарубіжних країнах та в Україні

Організація аудиторської діяльності в зарубіжних країнах має свої особливості, що зумовлені відмінностями у законодавстві, системі регулювання та професійних традиціях кожної держави. Водночас існують спільні принципи та інституційні підходи, які стали основою розвитку аудиту у більшості країн світу. Для розуміння сучасних моделей організації аудиторської діяльності

доцільно розглянути етапи становлення професії бухгалтера-аудитора та формування перших професійних об'єднань.

Проведені розвідки показують, що офіційною датою появи зовнішнього незалежного аудиту в сучасному його значенні визнано 23 жовтня 1854 року, коли Союзу Бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівського, а його члени удостоїлися назви «привілейованих бухгалтерів». До початку ХХ сторіччя в світі було створено 12 організацій професійних бухгалтерів (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

ПЕРШІ ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ

Рік	Назва організації професійних бухгалтерів
1854	Союз бухгалтерів Единбургу
1855	Інститут бухгалтерів і експертів Глазго
1867	Союз бухгалтерів Абердіно
1870	Інститут привілейованих бухгалтерів Англії і Уельсу
1880	Інститут привілейованих бухгалтерів Канади
1886	Інститут привілейованих бухгалтерів Австралії
1887	Союз бухгалтерів Австралії
1887	Американський інститут дипломованих суспільних бухгалтерів
1888	Інститут привілейованих бухгалтерів Ірландії
1891	Привілейована асоціація дипломованих бухгалтерів Англії
1894	Союз бухгалтерів Нової Зеландії
1895	Інститут реєстрованих бухгалтерів Голландії

Примітка. Сформовано автором.

Протягом ХVІІІ століття в Англії та Шотландії з'явилися професійні бухгалтери-аудитори. Як відомо, Джордж Уотсон, перший професійний бухгалтер, порекомендував підприємцям перевірити їх бухгалтерську звітність, і це стало популярним явищем.

У 1862 році був прийнятий Закон про британські компанії. У ньому запропоновано в обов'язковому порядку перевіряти рахунки і звіти компаній аудиторами не рідше одного разу на рік. Це було зумовлено необхідністю об'єктивної оцінки звітності акціонерного товариства з метою отримання достовірних даних про реальний фінансовий стан товариства та результати його господарської діяльності за конкретний період. Уже через п'ять років після встановлення обов'язкового аудиту в Англії було прийнято такий самий закон у Франції.

У 1880 році був заснований Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсі, який згодом став однією з важливих професійних аудиторських організацій. Дана організація, разом із іншими аудиторськими і бухгалтерськими організаціями, грало важливу роль у розвитку аудиторської професії.

14 серпня 1884 року в Німеччині було створено Інститут бухгалтерів-аудиторів за зразком англійських аудиторів. Подібні інститути, не без впливу німецької традиції, були організовані в Крістіанії (Осло), Відні, Будапешті, Цюріху, Ризі та Гельсінгфорсі. Інститут існував за рахунок банків і відображав інтереси великих фінансових капіталів. Бухгалтера-ревізора називали трейгендером.

У Франції аналогічні аудиторам функції виконують комісари по рахунках. Вперше поняття «комісар по рахунках» з'явилося в 1863 році, але сама професія була інституційована лише в епоху Великої індустріальної революції Законом від 27 липня 1867 року.

Вимога обов'язкового здійснення аудиту фінансової звітності компаній закріплена законодавством Франції у 1867 році, США – в 1887 році, Швеції – в 1895 році, Німеччини – в 1931 році. На території України у складі царської Росії вже у 1811 році існував державний контроль в особі державного контролера.

Хронологію становлення та розвитку аудиту у світі представлено на рисунку 1.2.

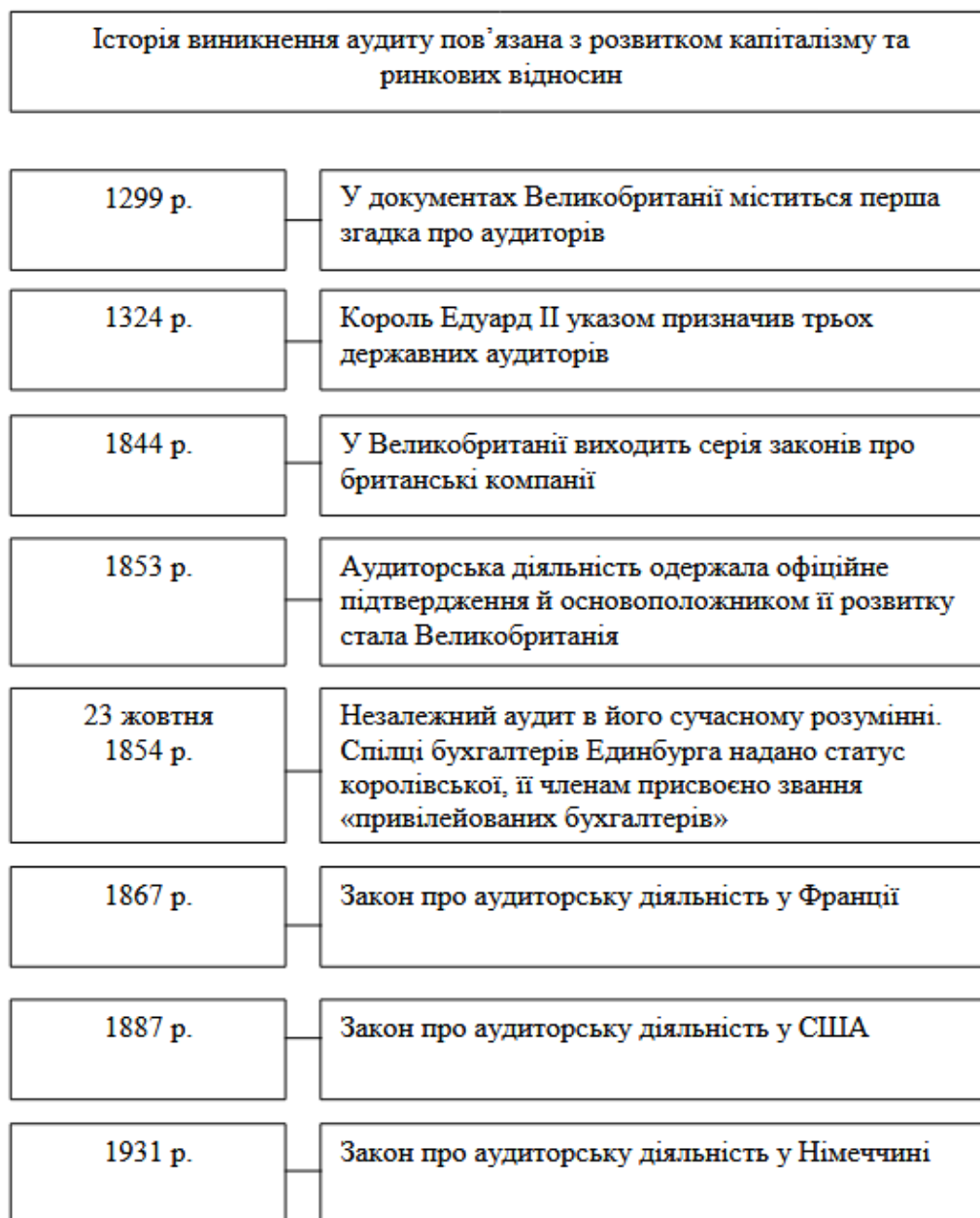


Рис. 1.2. Ключові дати становлення та розвитку аудиту у світі [35, с.7]

Стрімкий розвиток аудиторської діяльності пов'язують нині саме з США, де в 1896 році в Нью-Йорку був прийнятий законопроект, що мав регулювати аудиторську діяльність. Враховуючи, що аудит в США був «привезений» англійськими аудиторами, які захищали інтереси англійських інвесторів в США, він довгий час розвивався за англійським варіантом, який передбачав докладну перевірку даних обліку і звітності. Не випадково і першими загальноновизнаними теоретиками аудиту вважаються Л.Р. Діксі (Великобританія) і Р.Х. Монтгомері (США).

Так, зокрема, Л.Р. Діксі (1892 р.) дає визначення аудиту, його цілям і задачам, які полягають у виявленні обманів, випадкових помилок, недоліків в організації обліку з метою підтвердження правильності і об'єктивності складання бухгалтерської звітності. Згодом, розвиваючи положення Л.Р. Діксі, Р.Х. Монтгомері створює основи проведення сучасного «тестового аудиту»: його практики і аудиторських процедур.

Таким чином, аудиторська діяльність розвивалася швидкими темпами і вже до кінця ХІХ століття можна говорити про формування аудиту, як самостійної області практичної діяльності. Цьому сприяв подальший розвиток ринкових відносин, розвиток виробництва і збільшення обсягів капітальних вкладень.

У 1948 році було створено Японську асоціацію аудиторів (Japan Institute of Certified Public Accountants, або ІСПА). Ця організація стала важливим регулятором і ліцензіаром для аудиторів в Японії. ІСПА встановлює професійні стандарти та етичні правила для аудиторів.

З розвитком підприємництва посилилася потреба у професійних аудиторах, здатних об'єктивно перевіряти фінансову звітність. У різних країнах почали формуватися нормативно-правові засади аудиту, створювалися професійні об'єднання бухгалтерів та аудитори отримали офіційне визнання як незалежні експерти. З того часу аудит став важливим інструментом забезпечення довіри інвесторів, власників і суспільства до фінансової інформації підприємств.

Дослідження показують, що у міжнародній практиці виокремлюють кілька основних підходів до здійснення аудиту:

- 1) Підтверджуючий аудит – передбачає перевірку значного обсягу фактичних даних з метою підтвердження достовірності фінансової звітності.
- 2) Процедурний аудит – спрямований на оцінку надійності існуючих на підприємстві облікових процедур (зокрема, щодо основних засобів, запасів, оплати праці тощо).
- 3) Системний аудит – оцінює ефективність і надійність систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку. У межах цього підходу

важливо визначити ризик наявності недоліків або недосконалостей у цих системах.

4) Аудит зон ризику – зосереджується на виявленні та аналізі ризикових напрямів діяльності клієнта, а також на розробленні альтернативних шляхів розв’язання проблемних ситуацій. Такий підхід вважається найперспективнішим, оскільки він є менш затратним, скорочує тривалість перевірки та зменшує її трудомісткість.

У Великій Британії та США найбільшого поширення набули такі теоретичні підходи до розуміння сутності аудиту:

1. *Підхід, орієнтований на потреби інвесторів.* Відповідно до цього підходу, аудит покликаний забезпечити впевненість потенційних та чинних інвесторів у достовірності фінансової звітності компанії. Навіть за наявності належних знань у сфері фінансового аналізу інвестори не завжди можуть самостійно перевірити правильність поданих показників, оскільки не мають доступу до первинних облікових даних. Зі зростанням кількості акціонерів, які не беруть безпосередньої участі в управлінні підприємством, зростає потреба у незалежному підтвердженні фінансової інформації. У цьому контексті аудитор виступає гарантом достовірності звітності та забезпечує довіру між учасниками господарських відносин.

2. *Агентська теорія.* Згідно з нею, виникнення аудиту пояснюється необхідністю контролю за діями управляючих (агентів), які діють в інтересах власників (принципалів). Історично це проявлялося у незалежній перевірці звітів управляючих на замовлення землевласників. Оскільки між власником і менеджментом може виникати конфлікт інтересів, аудитор виконує роль незалежного посередника, який підтверджує достовірність звітності та зміцнює довіру до управлінських рішень.

3. *Теорія мотивацій.* Цей підхід ґрунтується на психологічному аспекті діяльності управлінців: усвідомлення того, що фінансова звітність підлягає незалежній перевірці, стимулює менеджерів до більш відповідального її

складання. Це, своєю чергою, зменшує ризик виникнення помилок і випадків шахрайства.

Організація аудиторської діяльності у провідних країнах світу має свої особливості:

1. *США* – регулювання здійснюють Комісія з цінних паперів і бірж (SEC) та Американський інститут сертифікованих бухгалтерів (AICPA). Аудитори повинні мати сертифікат CPA і дотримуватися стандартів AICPA та принципів GAAP.

2. *Об'єднане Королівство* – діяльність аудиторів контролюють Financial Conduct Authority (FCA) і Professional Oversight Board. Аудитори повинні бути членами професійних організацій, таких як ICAEW, ICAS або ICAI.

3. *Європейський Союз* – регулювання здійснюється на основі Директиви про аудиторську діяльність та відповідного Регламенту ЄС, які визначають вимоги до незалежності та якості аудиту в країнах-членах.

4. *Китай* – нагляд здійснює China Securities Regulatory Commission (CSRC). Для аудиторських фірм передбачені спеціальні вимоги щодо ліцензування та акредитації.

5. *Японія* – контроль за аудиторською діяльністю здійснюють Financial Services Agency (FSA) та Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA). Аудитори працюють за національними та міжнародними стандартами, зокрема IFRS.

Організація аудиторської діяльності в Україні регулюється чинним законодавством і нормативно-правовими актами, що забезпечують її відповідність міжнародним стандартам [1; 19; 23; 26]. Основні аспекти функціонування аудиту в Україні включають:

1. *Нормативна база.* Головним документом є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [19], а також підзаконні акти та стандарти, які визначають правила проведення аудиту та оформлення його результатів.

2. *Сертифікація аудиторів.* Для здійснення аудиторської діяльності фахівці та фірми повинні скласти кваліфікаційний іспит та отримати сертифікат аудитора, чинний п'ять років і дає право на внесення до Реєстру аудиторів.

3. *Професійні об'єднання.* Більшість аудиторів є членами Спілки аудиторів України, Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України та Професійної організації аудиторів, бухгалтерів і викладачів ОКД, що сприяє розвитку етики та професійних стандартів [23].

4. *Етичні принципи.* Аудитори дотримуються принципів об'єктивності, конфіденційності, компетентності, доброчесності та професійної поведінки, які визначають Міжнародні стандарти аудиту та Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів [23; 26].

5. *Звітність.* Після аудиту складається звіт із висновком про достовірність фінансової звітності, який подається разом із фінансовими документами і використовується зацікавленими сторонами [19].

6. *Стандарти аудиту.* Діяльність аудиторів регламентується Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту та надання впевненості [26].

7. *Внутрішній контроль.* Аудиторські фірми впроваджують внутрішні процедури контролю якості, що забезпечують незалежність та об'єктивність аудиту [19; 26].

Отже, аналіз аудиторської практики в Україні та зарубіжних країнах показує, що розвиток аудиту зумовлений потребою забезпечення достовірності фінансової інформації та зміцнення довіри між учасниками економічних відносин. В Україні сучасна модель аудиту, що базується на принципах незалежності, об'єктивності та професійної компетентності, активно адаптується до міжнародних стандартів, що сприяє підвищенню якості послуг, прозорості фінансової звітності та зміцненню інвестиційного клімату.

РОЗДІЛ 2

ПРАГМАТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

2.1. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні є вирішальним чинником забезпечення її прозорості, якості та довіри з боку користувачів фінансової звітності. Система регулювання аудиту формується на основі законодавчих актів, підзаконних нормативів, міжнародних стандартів аудиту (МСА) та етичних принципів, що визначають вимоги до професійної поведінки аудиторів.

Впродовж останніх років система регулювання аудиторської діяльності в Україні зазнала суттєвих трансформацій у напрямі посилення державного нагляду, прозорості та відповідальності аудиторів. Зокрема, було запроваджено нові вимоги до публічного розкриття інформації про аудиторські фірми, їхню структуру власності, внутрішній контроль якості та політику незалежності. Такі зміни відповідають сучасним європейським тенденціям забезпечення доброчесності аудиторського ринку та підвищення рівня довіри інвесторів до фінансової звітності.

Базовим документом, який визначає правові засади аудиту, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 року [19]. Цей Закон гармонізує національне законодавство із вимогами Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року «Про обов'язковий аудит річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності», а також Регламенту (ЄС) № 537/2014 від 16 квітня 2014 року [18; 34; 38]. Закон регламентує вимоги до аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, визначає принципи незалежності, конфіденційності, професійної компетентності та відповідальності аудиторів.

Організаційно-інституційне регулювання аудиту в Україні здійснюється двома ключовими структурами:

1. *Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД)*, який забезпечує незалежний контроль за якістю аудиторських послуг, проводить перевірки систем внутрішнього контролю аудиторських фірм та приймає рішення щодо дисциплінарних заходів [27];

2. *Аудиторською палатою України (АПУ)* – професійним саморегульвним органом, який займається сертифікацією аудиторів, веденням *Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності*, затвердженням методичних рекомендацій, а також участю у розробленні стандартів аудиту [1; 26].

Важливим аспектом діяльності зазначених органів є взаємодія між ними на основі принципів прозорості та професійного партнерства. ОСНАД зосереджується на контролі за якістю аудиту та дотриманні законодавчих вимог, тоді як АПУ виконує функції професійного розвитку й методологічної підтримки аудиторів. Такий розподіл повноважень дозволяє забезпечити баланс між державним регулюванням і саморегулюванням професії, що є характерним для більшості країн Європейського Союзу.

Система сертифікації аудиторів передбачає складання кваліфікаційного іспиту та отримання *сертифіката аудитора*, чинного протягом п'яти років. Це відповідає міжнародній практиці, де сертифікація є гарантією належної професійної підготовки та етичної відповідальності фахівця [23].

Ключову роль у забезпеченні єдності професійних стандартів відіграють *Міжнародні стандарти аудиту (ISA)*, розроблені *Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB)* при *Міжнародній федерації бухгалтерів (IFAC)*. В Україні вони запроваджені у повному обсязі з 2018 року відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 983 від 19.10.2018 р. «Про затвердження Міжнародних стандартів аудиту в якості національних» [1].

Варто зазначити, що практична імплементація Міжнародних стандартів аудиту потребує постійного оновлення знань аудиторів і розроблення

методичних рекомендацій, адаптованих до національних особливостей ведення бізнесу. Для цього Аудиторська палата України спільно з Міністерством фінансів організовує програми підвищення кваліфікації, семінари та тренінги. Окрім того, на практиці активно використовується електронна платформа обміну досвідом між аудиторськими фірмами, що сприяє уніфікації підходів до проведення перевірок.

Крім того, етичні вимоги до аудиторів визначаються *Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів (IESBA Code)* [23], який встановлює п'ять фундаментальних принципів: доброчесність, об'єктивність, професійну компетентність, конфіденційність та професійну поведінку [26]. Ці принципи покладені в основу Кодексу етики аудиторів України, який регламентує моральні стандарти професійної діяльності.

На практиці функціонування аудиту в Україні доповнюється також низкою підзаконних актів – методичними рекомендаціями, положеннями АПУ, наказами Мінфіну України та рішеннями ОСНАД. Вони спрямовані на уточнення процедур контролю якості, порядку перевірок, ведення реєстрів та вимог до звітності аудиторів.

Попри значний прогрес у гармонізації національної системи аудиту із європейськими нормами, в Україні залишаються певні виклики. Серед них – потреба в удосконаленні механізмів зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, підвищенні прозорості процедур сертифікації, а також у розвитку цифрових інструментів перевірки звітності. Перспективним напрямом є інтеграція інноваційних технологій у аудит (Data Analytics, автоматизація оцінки ризиків), що потребує відповідних нормативних змін і навчання фахівців.

Важливим для аналізу є також порівняння української системи аудиту з європейськими практиками. У Польщі та Литві поєднання державного контролю та саморегулювання забезпечує ефективність нагляду, проте Україна має більш гнучку модель сертифікації та професійного розвитку аудиторів. Це створює адаптивність до національного ринку, але потребує постійного підвищення стандартів прозорості та якості аудиторських послуг.

Для наочності та систематизації інформації доцільно представити основні рівні нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні у вигляді структурованої таблиці (див. табл. 2.1). Вона демонструє ключові суб'єкти регулювання, основні документи та стандарти, а також їхні функції, що дозволяє чітко оцінити взаємозв'язок між законодавчими, інституційними, міжнародними та етичними складовими системи аудиту.

Таблиця 2.1

**СТРУКТУРА НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ***

<i>Рівень регулювання</i>	<i>Основні суб'єкти</i>	<i>Основні документи / стандарти</i>	<i>Функції</i>
Законодавчий	Верховна Рада України, Міністерство фінансів України	Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (2017), Директива 2006/43/ЄС, Регламент Європейського парламенту та Ради №537/2014	Встановлення загальних правил, прав та обов'язків аудиторів
Інституційний	ОСНАД, Аудиторська палата України	Методичні рекомендації, накази Мінфіну, реєстри аудиторів	Контроль якості, сертифікація, методологічна підтримка
Міжнародний	IFAC, IAASB	Міжнародні стандарти аудиту (ISA), Міжнародний кодекс етики (IESBA)	Уніфікація професійних стандартів, забезпечення довіри до звітності
Етичний	АПУ, аудиторські фірми	Кодекс етики аудиторів України, IESBA Code	Забезпечення доброчесності, незалежності та конфіденційності

Примітка. Сформовано автором.

Таким чином, нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні має багаторівневу структуру, що поєднує законодавчі акти, інституційні механізми контролю, міжнародні стандарти та етичні норми. Це дозволяє забезпечити баланс між державним наглядом та саморегулюванням

професії, уніфікувати підходи до аудиту відповідно до світових практик, підвищити якість перевірок і довіру користувачів фінансової звітності. На рисунку 2.1 відображено ієрархію нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні, яка демонструє взаємозв'язок між законодавчими, інституційними, міжнародними та етичними рівнями регулювання.

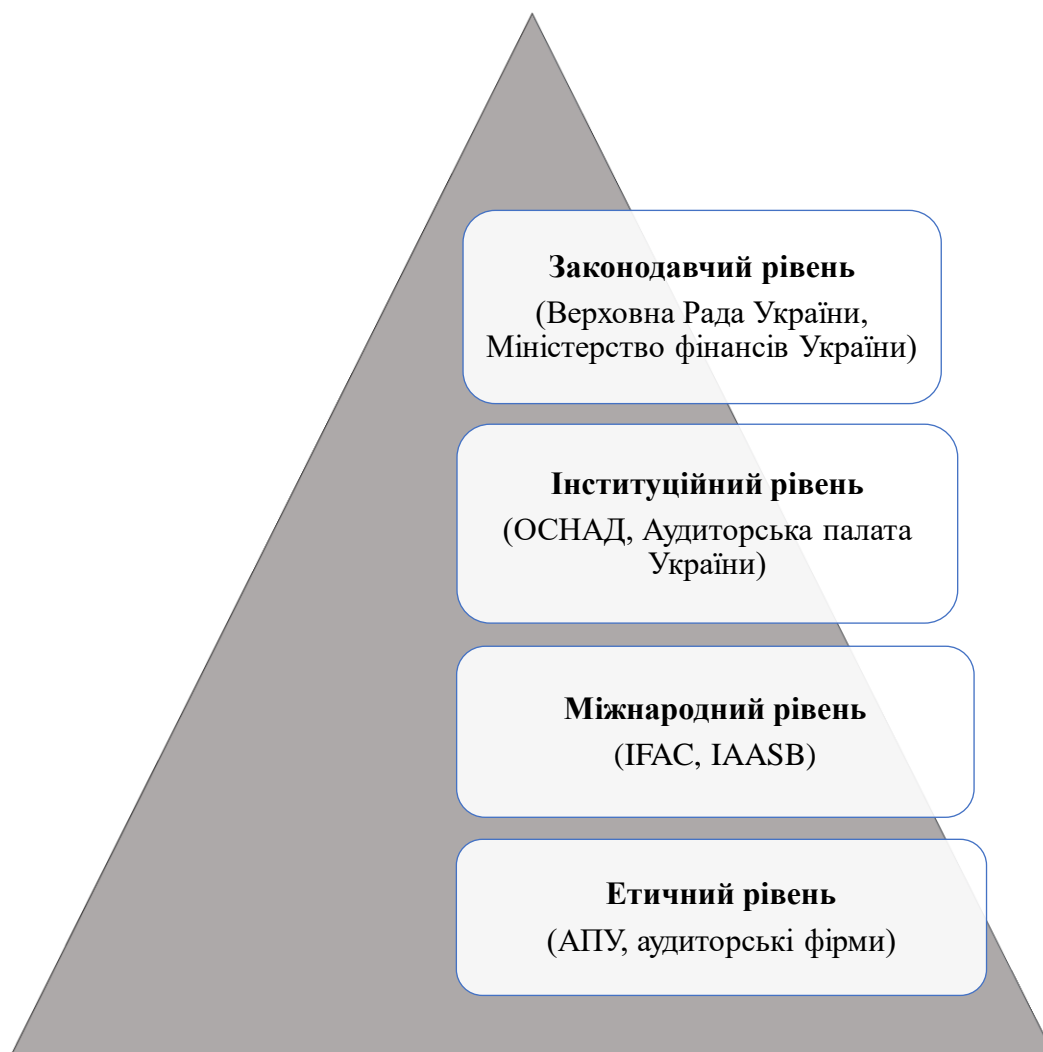


Рис. 2.1. Сучасна ієрархічна система нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні

Примітка. Сформовано автором.

Деталізована структура нормативно-правового забезпечення аудиту дає змогу простежити, як кожен рівень регулювання впливає на формування професійного середовища. Законодавчий рівень визначає базові вимоги та

принципи діяльності аудиторів, інституційний – забезпечує їх практичну реалізацію через механізми контролю та сертифікації, міжнародний – встановлює уніфіковані стандарти якості, тоді як етичний – формує морально-професійні орієнтири. Узгодженість між цими рівнями є запорукою ефективності всієї системи аудиту. Крім того, систематизація нормативних документів і чіткий розподіл функцій між суб'єктами регулювання сприяють підвищенню прозорості та довіри до аудиторської діяльності в Україні.

Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні сформовано як багаторівнева система, що поєднує законодавчі акти, інституційні механізми контролю, міжнародні стандарти та етичні норми. Так, зокрема, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає правові засади професії, а Аудиторська палата України та Орган суспільного нагляду забезпечують професійну сертифікацію, методологічну підтримку та контроль якості аудиторських послуг. Запровадження Міжнародних стандартів аудиту та Міжнародного кодексу етики сприяє уніфікації професійних підходів та підвищенню довіри користувачів фінансової інформації. Водночас практична реалізація нормативних вимог вимагає постійного вдосконалення процедур, інтеграції сучасних технологій і підвищення прозорості аудиторського процесу. Такий комплексний підхід забезпечує баланс між державним наглядом і саморегулюванням, відповідає європейським стандартам та створює умови для розвитку професії в Україні на рівні світових практик.

2.2. Сучасний стан та тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні

Ринок аудиторських послуг в Україні відіграє визначальну роль у забезпеченні прозорості та достовірності фінансової інформації підприємств, державних установ та інших організацій. Його розвиток визначається як внутрішніми факторами – структурою економіки, потребами бізнесу та професійною підготовкою аудиторів, так і зовнішніми – гармонізацією національного законодавства з міжнародними стандартами, впровадженням

новітніх технологій та зростаючими вимогами до якості аудиторських послуг. Аналіз сучасного стану ринку дозволяє виявити основні тенденції його трансформації, оцінити ефективність регулювання та прогнозувати перспективи розвитку аудиторської професії в Україні.

Упродовж останніх років вітчизняний ринок аудиту зазнає суттєвих структурних змін, пов'язаних із посиленням державного нагляду, цифровізацією фінансової звітності та підвищенням стандартів якості перевірок. Відбувається поступова консолідація ринку, коли частка великих компаній із міжнародним досвідом зростає, а кількість малих аудиторських фірм скорочується через посилення регуляторних вимог і зростання витрат на забезпечення відповідності стандартам. Водночас українські аудитори активніше впроваджують сучасні технології аналізу даних, автоматизацію процедур перевірки та етичні стандарти відповідно до міжнародних вимог. Це сприяє підвищенню професійного рівня фахівців і конкурентоспроможності галузі на європейському ринку.

Для коректного оцінювання поточного стану досліджуваного об'єкта доцільно проаналізувати основні показники його діяльності за певний проміжок часу, що дозволяє виявити тенденції розвитку або скорочення. Починаючи з 2023 року, функції контролю та регулювання ринку аудиторських послуг, а також ведення реєстру аудиторів в Україні здійснює Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД). Відповідно до інформації, оприлюдненої на офіційному вебсайті ОСНАД станом на травень 2024 року, в Україні налічується 2724 аудитори, які мають чинні сертифікати, та 813 аудиторських фірм [27]. Загалом динаміка розвитку ринку аудиторських послуг протягом останніх років свідчить про тенденцію до зниження кількості учасників.

У таблиці 2.2 наведено узагальнені дані щодо ключових показників ринку аудиторських послуг за 2010-2024 роки, зокрема кількість ліцензованих аудиторів і аудиторських компаній. Аналіз статистичних даних показує, що кількість аудиторських фірм скоротилася майже утричі порівняно з 2010 роком (з 2288 до 813 у 2024 році). Найбільш помітне зниження спостерігалось у 2014-

2016 роках, коли кількість компаній зменшилася відповідно на 44,41% у 2014 році та на 21,23% у 2016 році.

Таблиця 2.2

ДИНАМІКА ПОКАЗНИКІВ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ЗА 2010-2024 РОКИ

Рік	Кількість суб'єктів АД	Динаміка кількості суб'єктів АД	Показник відносної динаміки кількості суб'єктів	Кількість аудиторів	Динаміка кількості аудиторів	Показник динаміки кількості аудиторів
2010	2288			3053		
2014	1272	-1016	-44,41	2787	-266	-8,71
2016	1002	-270	-21,23	2646	-141	-5,06
2018	889	-113	-11,28	2725	79	2,99
2020	900	11	1,24	2720	-5	-0,18
2023	826	-74	-8,22	2708	-12	-0,44
2024	813	-13	-1,57	2724	16	0,59

Примітка. АД-аудиторська діяльність.

На рисунку 2.2 представлено графік, який ілюструє тенденцію зміни кількості аудиторських суб'єктів в Україні за період з 2010 по 2024 роки. Починаючи з 2018 року, спостерігається стабілізація ринку аудиторських послуг – кількість зареєстрованих компаній тримається на рівні приблизно 900 одиниць із незначними коливаннями.

Аналіз наведених даних свідчить про стійку тенденцію до зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні протягом 2010-2024 років, що зумовлено як економічними чинниками, так і посиленням вимог до професійної компетентності та якості послуг. Незважаючи на скорочення кількості аудиторських фірм, ринок поступово стабілізується: зростає роль великих компаній, які орієнтуються на міжнародні стандарти, удосконалюються підходи до контролю якості та підвищується рівень цифровізації аудиту.

Водночас підвищення вимог до прозорості фінансової звітності та інтеграція України у європейський простір стимулюють розвиток конкурентного середовища, що сприяє підвищенню довіри до аудиторської професії та формуванню зрілого ринку аудиторських послуг.

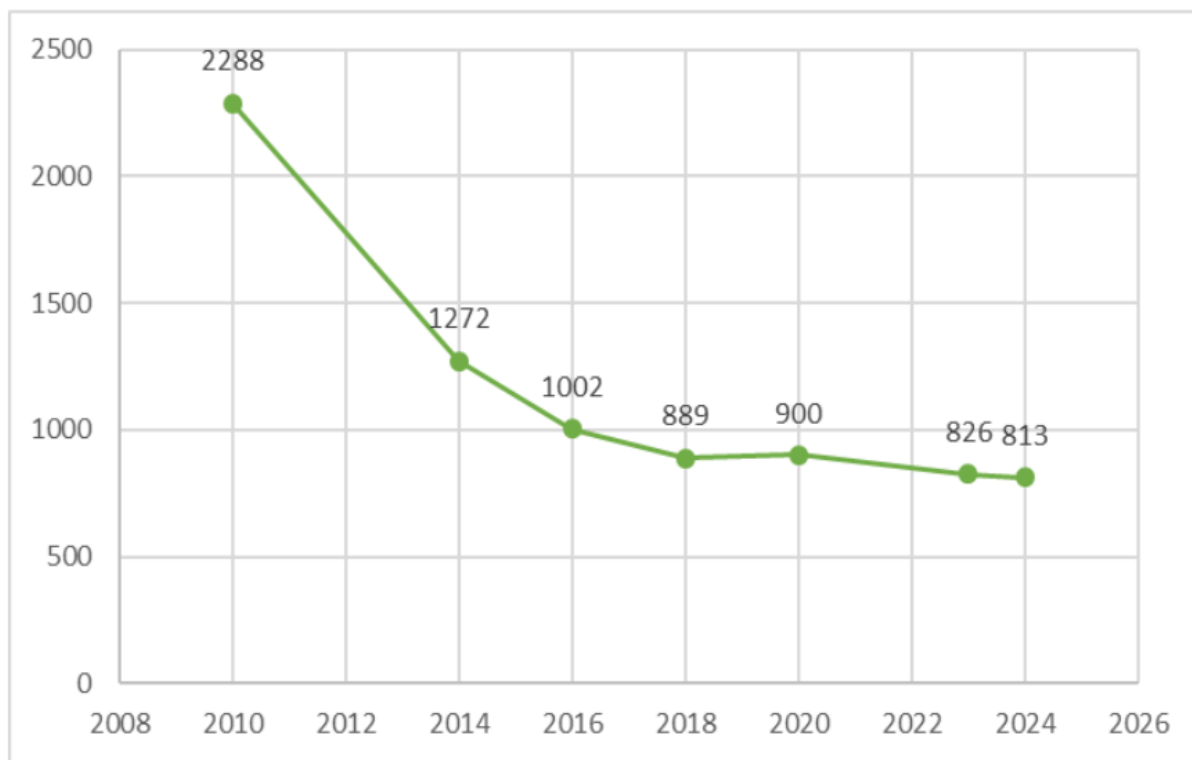


Рис. 2.2. Тенденції чисельності суб'єктів аудиторської діяльності за період 2010-2024 років [27]

Сьогодні ринок аудиторських послуг в Україні характеризується стабільним зростанням та водночас значним впливом структурних, регуляторних і технологічних чинників. Зокрема, згідно з дослідженнями, обсяг доходів 20-ти найбільших аудиторських компаній-суб'єктів аудиторської діяльності в 2024 році склав близько 3,3 млрд грн, що більше приблизно на 20 % порівняно з попереднім роком [31].

У сучасних умовах одним із ключових показників розвитку ринку аудиторських послуг є рівень його фінансової активності. Аналіз показує, що основна частка доходів зосереджена у великих аудиторських компаніях, зокрема тих, що входять до міжнародних мереж. Натомість позиції малих фірм поступово

слабшають через зростання вимог до якості перевірок та підвищення витрат на їх проведення. Така тенденція свідчить про поступову концентрацію ринку та зміцнення позицій провідних компаній, які активно впроваджують сучасні технології та міжнародні стандарти аудиту. Загалом зростання обсягів доходів галузі відображає поступове відновлення ділової активності та зростання попиту на незалежні аудиторські послуги.

Іншим важливим індикатором розвитку ринку аудиторських послуг є кількість сертифікованих аудиторів. Як відомо, аудитор – це фахівець, який має відповідну кваліфікацію, практичний досвід та включений до Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності. На рисунку 2.3 подано графік динаміки кількості атестованих аудиторів за 2010-2024 роки. Дані свідчать, що найбільш помітне скорочення кількості аудиторів відбулося до 2016 року: у 2014 році чисельність зменшилася на 8,71% (на 266 осіб), а у 2016 році – ще на 5,06% (на 141 особу). Починаючи з 2018 року, ринок характеризується відносною стабільністю, і кількість аудиторів утримується на рівні близько 2700 осіб із незначними коливаннями.

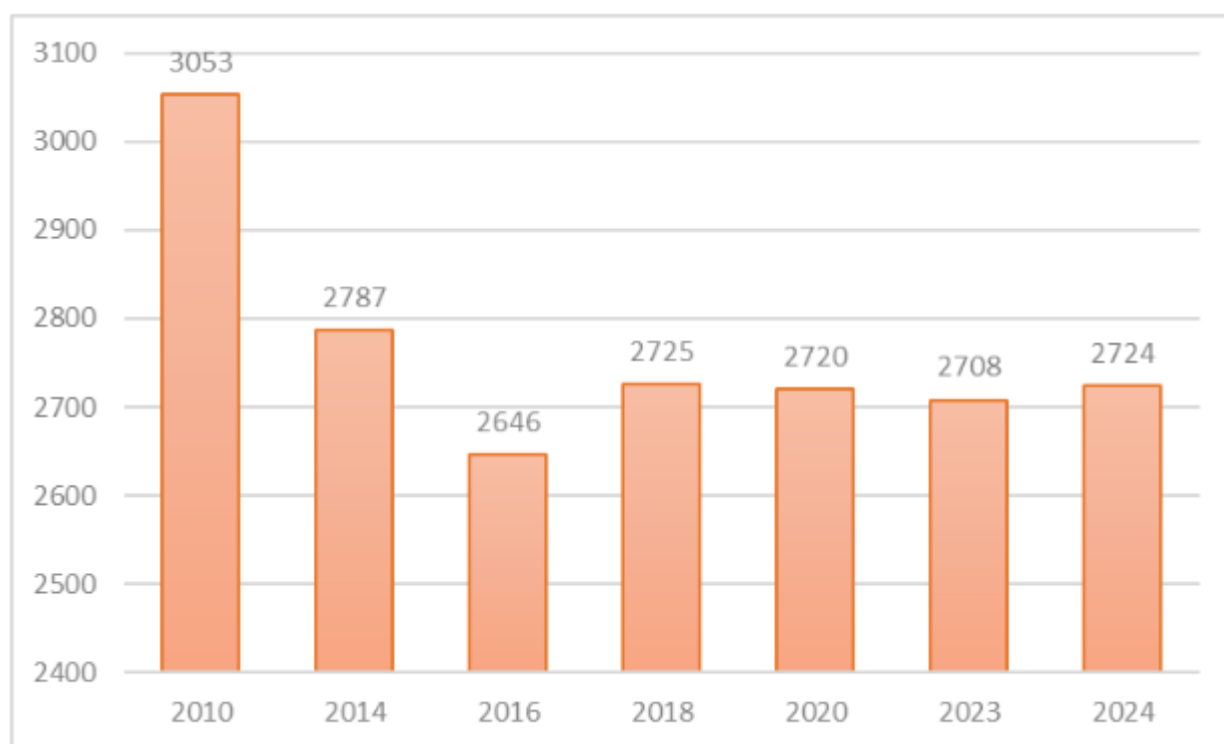


Рис. 2.3. Графік зміни кількості атестованих аудиторів у 2010-2024 роках

Варто зазначити, що запровадження нового законодавства у сфері аудиту ускладнило процес сертифікації фахівців, що призвело до зменшення кількості нових аудиторів. Посилення вимог до кваліфікації та професійної підготовки спрямоване на підвищення якості аудиторських послуг, хоча тимчасово звузило кадровий склад галузі. Водночас у 2024 році спостерігається позитивна динаміка – кількість сертифікованих аудиторів зросла на 16 осіб, що може свідчити про поступове відновлення інтересу до професії та адаптацію ринку до нових регуляторних умов.

Аналізуючи кількість ліцензованих аудиторів та аудиторських фірм, доцільно враховувати їх територіальний розподіл. У Додатку А подано дані, що відображають динаміка регіонального розподілу суб'єктів аудиторської діяльності в Україні у 2020 та 2024 роках.

Більшість аудиторів і аудиторських компаній зосереджені у регіонах із високим рівнем ділової активності та значною кількістю підприємств. Так, зокрема, згідно з інформацією Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, станом на 18 вересня 2024 року в місті Києві зареєстровано 398 суб'єктів аудиторської діяльності, тоді як у 2020 році їх налічувалося 431 [27]. Серед регіонів України найбільша концентрація аудиторських компаній спостерігається у Дніпропетровській, Запорізькій, Львівській, Одеській та Харківській областях.

Попри наближеність окремих регіонів до зони бойових дій, кількість суб'єктів аудиторської діяльності в більшості з них зазнала лише незначних змін. Так, у Харківській області кількість суб'єктів зменшилася на 3,13 % (на 2 суб'єкти), в Одеській – на 4,17 % (на 2 суб'єкти), у Дніпропетровській – на 5,13 % (на 2 суб'єкти), а в Запорізькій – на 10,71 % (на 3 суб'єкти). Водночас у Львівській області спостерігається незначне зростання – на 2,38 % (на 3 суб'єкти). У місті Київ кількість суб'єктів аудиторської діяльності зменшилася на 7,66 % (на 3 суб'єкти) за аналізований період [27].

Найменша кількість аудиторських суб'єктів спостерігається у Волинській, Івано-Франківській, Кіровоградській, Луганській, Тернопільській, Херсонській

та Чернівецькій областях – від 5 до 10. Зокрема, у Луганській області зафіксовано скорочення на 40 % (на 3 суб'єкти), що пояснюється окупацією частини території та обмеженими можливостями ведення аудиторської діяльності. У Херсонській області кількість суб'єктів зменшилася на 33,3 % (на 3 суб'єкти), а в Івано-Франківській – на 20 % (на 2 суб'єкти). У Чернівецькій та Кіровоградській областях кількість суб'єктів аудиторської діяльності залишилася незмінною.

Аналіз Додатку А, що відображає динаміку кількості аудиторських суб'єктів у розрізі регіонів України за 2020–2024 роки, дозволяє виділити загальні тенденції. Зокрема, у Харківській області кількість суб'єктів зменшилася з 64 до 62, в Одеській – з 48 до 46, у Львівській – з 43 до 42. Запорізька область, навпаки, демонструє зростання – з 25 до 28 суб'єктів, а в Дніпропетровській області – з 39 до 41. Інші регіони, зокрема Чернівецька, Черкаська та Івано-Франківська області, не зазнали суттєвих змін. При цьому області з невеликою кількістю аудиторських суб'єктів у 2020 році, як-от Луганська та Тернопільська, залишаються найменш активними і в 2024 році.

Як наслідок, на регіональному рівні існує нерівномірність розвитку: концентрація аудиторських фірм і замовників значно вища в Києві, Харківській та Дніпропетровській областях, ніж в менш промислово розвинених регіонах.

2.3. Основні проблеми та напрями вдосконалення аудиторської практики

Аудит відіграє ключову роль у сучасній фінансовій системі, забезпечуючи довіру до фінансової звітності, сприяючи захисту прав третіх осіб (інвесторів, кредиторів) та підвищуючи якість корпоративного управління. У контексті глобалізації економічних відносин, інтеграції в європейські та міжнародні ринки та збільшення вимог до прозорості підприємницької діяльності, важливість аудиторської практики зростає. Проте поряд із розвитком нормативно-правового поля та впровадженням міжнародних стандартів аудиту (МСА) з'являються нові та зберігаються класичні проблеми, які перешкоджають ефективності аудиторської діяльності. Визначення основних проблем аудиту та висвітлення

перспективних напрямів для його вдосконалення з огляду на сучасні виклики, зокрема цифровізації, воєнного стану та інтеграції в ЄС допоможе окреслити стратегічні підходи до підвищення ефективності аудиту, забезпечення прозорості та надійності фінансової звітності, а також адаптації аудиторських процедур до нових економічних та технологічних умов.

Незважаючи на наявність законодавства щодо аудиторської діяльності, практика свідчить про наявність низки проблем. Зокрема, в Україні критичною є проблема чіткого визначення відповідальності аудиторів за недостовірну фінансову звітність, що знижує ефективність застосування санкцій. Реформа регулювання аудиту під егідою ОЕСД в Україні відзначає, що хоча законодавчі зміни останнім часом (жовтень 2024) є значним кроком уперед, їхня ефективність буде обмеженою без належної практичної реалізації [52].

Серед статистичних даних спостерігається стійка тенденція до зменшення кількості як індивідуальних аудиторів, так і аудиторських фірм в Україні [17], що може свідчити про загальне скорочення аудиторського ринку та потенційно впливати на доступність аудиторських послуг у країні.

Складність фінансово-економічних процесів, стрімке впровадження цифрових технологій, зростання ризиків (фінансових, операційних, інформаційних) вимагають від аудиторів високого рівня компетентності. Однак існує низка викликів: недостатньо фахівців з сертифікованою підготовкою; освітня підготовка не повною мірою відповідає потребам практики, зокрема щодо роботи з великими даними, аналітики, штучного інтелекту; професійне вигорання та старіння аудиторської спільноти.

Об'єктивність і незалежність аудиторів – це основа довіри до аудиторського висновку. Проте в українському контексті існують такі проблеми як тісні зв'язки між аудитором і клієнтом, надання аудитором консультаційних послуг тому ж клієнту, недостатній зовнішній контроль. Наприклад, у доповіді ОЕСД зазначено, що лише 28% громадян вважають Аудиторську службу України (АСУ) незалежною [52].

Хоча цифрові технології мають потенціал значно підвищити ефективність

аудиту (автоматизація, аналітика великих даних, штучний інтелект), їх впровадження стикається з перешкодами: традиційна інерція спеціалістів, недостатня підготовка та опір змінам; обмежені інвестиції в модернізацію процедур у деяких аудиторських фірмах через низькі ставки оплати або низьку рентабельність аудиторських послуг.

Прозорість результатів аудиту, можливість зацікавлених сторін (інвесторів, кредиторів, державних органів) отримати інформацію про якість аудиту, рівень впровадження рекомендацій – все це є невирішеними питаннями. Наприклад, у державному секторі України лише 40-45 % рекомендацій АСУ виконані [52].

В умовах воєнного стану, економічної турбулентності, нестабільності ринків, аудит повинен адаптуватися щодо: розробки методик аудиту, орієнтованих на кризові умови, зокрема оцінку бізнес-безперервності, ризиків військового стану; забезпечення можливості віддаленого аудиту, цифрового спілкування з клієнтами та доступу до даних, навіть коли фізичний доступ обмежений; посилення ролі аудиту в управлінні ризиками, в системі внутрішнього контролю.

У доповіді OECD щодо України зазначено, що лише 19 % державного бюджету підлягає аудиту під контролем Аудиторської служби України (АСУ) [52]. Це свідчить про наявність значного простору для розширення охоплення аудиторських перевірок і підвищення ефективності контролю за використанням державних коштів, забезпечення прозорості фінансових потоків та зменшення ризиків корупції й нецільового витрачання бюджетних ресурсів.

У дослідженні щодо застосування цифрових технологій аудиту в Україні Л.В. Кононенко та О.М. Гай відзначають, що більшість аудиторських процедур досі виконується з використанням MS Excel, і впровадження сучасних технологій стримується. Автори зазначають, що «сповільнення впровадження та використання сучасних цифрових технологій аудиторами зумовлене кількома факторами, основними серед яких є: традиційна інерція бухгалтерів та аналітиків; розрив між бухгалтерською освітою та практикою; орієнтація на

навігацію, а не на інтерпретацію вихідних даних під час навчання сучасним цифровим технологіям. Одним зі шляхів активізації впровадження сучасних цифрових технологій в аудит є подолання розриву між освітою та практикою, що передбачає перегляд освітніх програм для аудиторів та застосування міждисциплінарного підходу з метою формування інтегрованого мислення під час підготовки фахівців» [20, с. 111].

Разом з тим, С.О. Левицька наголошує, що впровадження систем управління якістю (QMS) в аудиторських компаніях є складним через швидкість змін у нормативному полі та невідповідність багатьох внутрішніх процедур міжнародним стандартам, зокрема ISQM 1. Авторка підкреслює, що часто впроваджуються декларативні рішення, проте реальне функціонування системи якості (внутрішній аудит, оцінка ризиків, роль відповідального за QMS) недостатнє, що знижує ефективність аудиту та потребує системного й інтегрованого підходу [21].

Аналіз сучасного стану аудиторської практики в Україні показує, що вона відіграє ключову роль у забезпеченні достовірності фінансової звітності та підвищенні ефективності управління підприємствами. Водночас існують проблеми: недосконалість нормативно-правового регулювання, низька кваліфікація аудиторів, ризики конфлікту інтересів, обмежене використання цифрових технологій та недостатня прозорість результатів аудиту. Так, лише 19% державного бюджету підлягає аудиту під контролем АСУ, а системи управління якістю часто функціонують декларативно, що знижує ефективність перевірок. Урахування цих проблем дозволяє визначити основні напрями вдосконалення аудиторської практики, спрямовані на підвищення якості послуг, забезпечення незалежності та прозорості аудиту, а також ефективне застосування сучасних технологій і адаптацію процедур до нових економічних та технологічних умов.

Сучасна аудиторська практика виходить за межі традиційного фінансового аудиту, що обумовлено зростанням складності бізнес-процесів та потребою підприємств у комплексних аналітичних послугах. Аудиторські фірми все

активніше розширюють спектр надаваних послуг, включаючи консалтинг з управління ризиками, IT-аудит, аудит екологічних та сталих практик (ESG-аудит). Впровадження таких напрямів дозволяє не лише підвищити цінність аудиторських послуг для клієнтів, а й інтегрувати аудит у стратегічні процеси управління підприємством, сприяючи оцінці ризиків, ефективності операцій та дотриманню принципів сталого розвитку [9].

Найпоширеніші види послуг, які надають аудиторські компанії, наведено в таблиці 2.3. Міжнародний ринок аудиторських послуг займає важливе місце у глобальній економіці, оскільки сприяє формуванню довіри до фінансової звітності підприємств та організацій на світовому рівні. Сучасні тенденції, зокрема розвиток технологій, глобалізація бізнес-процесів та постійні зміни у законодавстві, значно впливають на діяльність міжнародного ринку аудиторських послуг і його роль у суспільстві.

Таблиця 2.3

НАЙПОШИРЕНІШІ ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ НА РИНКУ

<i>Назва послуги</i>	<i>Характеристика</i>
Аудит фінансової звітності	Найпоширеніша послуга, яку надають аудиторські фірми, яка полягає в тому, що аудиторі перевіряють фінансову звітність компанії на відповідність міжнародним стандартам
Консалтинг з питань оподаткування	Аудиторські фірми також часто надають консультації з питань оподаткування – вони допомагають компаніям розробити оптимальну податкову стратегію та уникнути штрафів
Консалтинг з питань комплаєнсу	Допомога компаніям у дотриманні вимог законодавства та уникнення санкцій
Консалтинг з питань управління ризиками	Допомога компаніям в оцінці та управлінні ризиками, які можуть вплинути на їхню діяльність
Підготовка фінансової звітності	Зручний варіант для компаній, які не мають власного бухгалтерського відділу або не мають достатньо досвіду в галузі бухгалтерського обліку

Окрім основного аудиту, аудиторські компанії можуть надавати й інші види послуг, зокрема аудит нефінансової звітності, перевірку внутрішнього контролю, аудит інформаційних систем, соціальної та екологічної звітності тощо. Конкретний набір послуг, що пропонується, визначається потребами клієнта.

Найбільші міжнародні аудиторські компанії, відомі як «Велика четвірка» (Big Four), займають провідні позиції на світовому ринку аудиторських послуг.

Вони пропонують аудит, консультації, податкове планування та інші фінансові послуги для великих корпорацій, державних установ, некомерційних організацій та інших клієнтів (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**КЛЮЧОВІ ВІДМІННОСТІ PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC),
DELOITTE, ERNST & YOUNG (EY) ТА KPMG [22]**

<i>Аспект порівняння</i>	<i>Характеристика</i>
Розміри та географічне охоплення	PwC та Deloitte часто вважаються найбільшими з «Великої четвірки» з погляду глобального доходу та розмірів мережі офісів; KPMG і EY також є глобальними компаніями, але їхні розміри менш порівняно з PwC та Deloitte
Спеціалізація та галузеві експертизи	Кожна компанія має свої сильні сторони та галузеві експертизи в різних секторах. Deloitte зазвичай вважається більш сильним у галузі консалтингу та технологій. PwC відома своїми сильними аудиторськими практиками
Інновації та технології	Кожна з компаній активно займається інноваціями та впровадженням нових технологій, але Deloitte вирізняється особливо активним застосуванням технологій у своїх послугах

Слід зауважити, що, незважаючи на певні відмінності між цими компаніями, вони поділяють спільне розуміння потреб клієнтів та прагнення підтримувати високі стандарти професійної етики й якості послуг. Крім того, компанії «Великої четвірки» активно залучаються до громадських ініціатив і реалізують програми, спрямовані на забезпечення сталого розвитку, рівності та соціальної відповідальності.

З грудня 2022 року, з введенням Міжнародних стандартів управління якістю (МСУЯ), аудиторські фірми були зобов'язані оновити та вдосконалити внутрішні системи контролю якості. Згідно з МСУЯ, системи контролю якості мають інтегруватися у ширшу систему управління якістю, де управління якістю замінює традиційний контроль. Ефективна система управління якістю охоплює всі сфери діяльності фірми – від стратегічного планування до оперативного виконання завдань – і включає такі ключові компоненти: оцінку ризиків, управлінське лідерство, забезпечення дотримання професійних та етичних стандартів, організацію завдань та їх виконання, ефективне використання ресурсів, комунікацію всередині організації та моніторинг і коригування системи. Застосування ризик-орієнтованого підходу дозволяє аудиторським фірмам ідентифікувати потенційні ризики якості, розробляти заходи для їх

мінімізації та забезпечувати постійне вдосконалення процесів [24; 25].

Система управління якістю передбачає врахування специфіки діяльності фірми та організаційної структури, що визначає методи оцінки ризиків і постановки цілей якості. Для ефективного управління якістю використовуються дані внутрішнього та зовнішнього моніторингу, відомості від мережевих структур, відгуки клієнтів, результати зовнішніх перевірок та інша релевантна інформація. Важливим аспектом є дотримання етичних норм і принципів незалежності, а також забезпечення об'єктивності при визначенні фінансових і операційних пріоритетів, формуванні та підтримці відносин із клієнтами. Такий підхід гарантує високий рівень якості аудиторських послуг, стабільний розвиток фірми та відповідність професійним і регуляторним вимогам.

Основними тенденціями розвитку ринку аудиторських послуг в Україні є:

- посилення вимог до якості аудиторських послуг та забезпечення незалежності аудиторів, що зумовлено змінами у нормативно-правовому регулюванні;
- цифровізація аудиторських процесів та активне впровадження аналітичних і технологічних рішень, зокрема Data Analytics та автоматизації, що сприяє підвищенню ефективності та достовірності перевірок;
- зростання конкуренції серед аудиторських фірм і консолідація ринку, включаючи домінування великих міжнародних аудиторських мереж, що впливає на стандарти якості та масштаби надаваних послуг.

Аналіз сучасного стану аудиторської практики в Україні дозволяє констатувати, що аудит залишається ключовим механізмом забезпечення достовірності фінансової звітності та ефективності управління підприємствами. Разом із тим, існують низка проблем, пов'язаних із нормативним регулюванням, недостатньою кваліфікацією та чисельністю аудиторів, обмеженим впровадженням цифрових технологій, недостатньою прозорістю та ризиком конфлікту інтересів. Основними тенденціями розвитку ринку є підвищення вимог до якості та незалежності аудиторських послуг, цифровізація процесів і

використання сучасних аналітичних рішень, а також посилення конкуренції та консолідація ринку. Урахування цих аспектів формує базу для визначення стратегічних напрямів вдосконалення аудиторської практики, спрямованих на підвищення якості, прозорості та ефективності надання аудиторських послуг.

Напрями вдосконалення аудиторської практики в Україні передбачають комплексний підхід, спрямований на підвищення якості, прозорості та ефективності аудиторських послуг. Серед ключових заходів виділяють: посилення нормативно-правового регулювання та чіткого визначення відповідальності аудиторів; підвищення кваліфікації та сертифікації фахівців із акцентом на цифрові технології, аналітику та ESG-аудит; забезпечення незалежності аудиторів та посилення зовнішнього контролю; впровадження сучасних систем управління якістю та ризик-орієнтованих підходів; а також інтеграцію цифрових і аналітичних інструментів для автоматизації процесів, підвищення достовірності перевірок і адаптації аудиту до нових економічних та кризових умов.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

3.1. Міжнародний досвід організації державного аудиту й напрями його адаптації в Україні

Ефективна система державного аудиту є ключовим елементом сучасної економіки, заснованої на принципах прозорості, підзвітності та раціонального використання фінансових ресурсів. Світовий досвід свідчить, що розвиток аудиторської діяльності визначається інституційною незалежністю контролюючих органів, впровадженням міжнародних стандартів, дотриманням етичних норм та цифровізацією аудиторських процесів. Удосконалення національної системи аудиту в Україні можливе лише на основі адаптації ефективних міжнародних моделей, які забезпечують незалежність, відкритість і відповідність світовим стандартам, формуючи суспільну довіру до фінансового контролю.

На міжнародному рівні діяльність аудиторів регламентується Міжнародними стандартами вищих органів державного аудиту (ISSAI) [37], розробленими INTOSAI [50], які визначають базові принципи аудиторської практики – незалежність, об'єктивність, професіоналізм, прозорість, ефективність та публічність результатів. Ці стандарти слугують універсальним орієнтиром для формування національних систем державного аудиту та лежать в основі функціонування органів фінансового контролю в країнах Європейського Союзу.

Показовими прикладами успішного впровадження міжнародних принципів аудиту є *Польща, Німеччина та Канада*, де сформовано високоефективні системи державного фінансового контролю. Аналіз їх досвіду засвідчує, що саме поєднання інституційної незалежності органів аудиту, високого рівня професійної підготовки кадрів та використання сучасних

цифрових технологій забезпечує якісний фінансовий контроль і довіру суспільства до результатів перевірок.

Так, зокрема, у *Польщі* функціонує Найвища контрольна палата (Najwyższa Izba Kontroli – NIK) – незалежний конституційний орган, підзвітний парламенту, діяльність якого спрямована на аудит законності, ефективності та результативності використання державних коштів, а також перевірку місцевих бюджетів, державних програм і підприємств [59]. Усі звіти NIK оприлюднюються у відкритому доступі, що забезпечує прозорість державного управління та підвищує рівень суспільної довіри до аудиторської діяльності.

Натомість, у *Німеччині* систему державного аудиту представляє Федеральна аудиторська палата (Bundesrechnungshof) – незалежний конституційний орган, що здійснює контроль за використанням коштів федерального бюджету, дотриманням принципів ефективності, економності та результативності [48]. Діяльність Bundesrechnungshof базується на ризик-орієнтованому підході й поєднує застосування сучасних аналітичних інструментів з високим рівнем автоматизації аудиторських процедур, що підвищує точність і оперативність перевірок. Орган активно взаємодіє з парламентом і урядом, надаючи рекомендації щодо підвищення ефективності державного управління та раціонального використання бюджетних ресурсів.

Вагомий досвід у сфері організації державного аудиту має *Канада*, де система фінансового контролю функціонує на засадах парламентської підзвітності та інституційної незалежності. Головним органом, відповідальним за здійснення державного аудиту, є Офіс генерального аудитора Канади (Office of the Auditor General of Canada – OAG) – незалежна інституція, підзвітна парламенту, яка забезпечує перевірку ефективності, результативності та законності використання державних фінансових ресурсів [53]. Діяльність OAG ґрунтується на поєднанні фінансового аудиту, аудиту ефективності та оцінки урядових програм, що відповідає міжнародним стандартам ISSAI та рекомендаціям INTOSAI. Високий рівень відкритості звітів та прозорість

процедур сприяють зміцненню суспільної довіри до системи державного фінансового контролю та підвищенню ефективності державного управління.

Досвід *Польщі, Німеччини та Канади*, переконливо свідчить, що ефективність системи державного аудиту безпосередньо залежить від дотримання низки вирішальних принципів організації та функціонування контрольних інституцій. До основних чинників успішного розвитку аудиторської діяльності належать:

- інституційна та фінансова незалежність органів аудиту від виконавчої влади;
- підзвітність парламенту як гарантія об'єктивності та неупередженості контролю;
- відкритість результатів аудиторських перевірок для громадськості, що забезпечує прозорість державного управління;
- використання сучасних інформаційно-аналітичних технологій для підвищення точності та оперативності перевірок;
- високий рівень професійної підготовки аудиторів і дотримання етичних стандартів;
- наявність узгодженої нормативно-правової бази, гармонізованої з міжнародними стандартами INTOSAI (ISSAI).

В Україні окремі з перелічених принципів уже впроваджені у діяльність Рахункової палати України [33] та Державної аудиторської служби України [16], що свідчить про поступове наближення до міжнародної практики. Проте для досягнення повної відповідності світовим вимогам необхідно посилити інституційну незалежність аудиторських органів, удосконалити механізми реалізації аудиторських рекомендацій, а також активніше впроваджувати цифрові технології у процес проведення перевірок і підготовки звітності.

У багатьох зарубіжних країнах функції вищих органів зовнішнього фінансового контролю включають аудит державних фінансів (доходів і видатків), забезпечення фінансової прозорості та підзвітності державних установ

та інші аспекти. Яскравим прикладом такої системи державного фінансового контролю є *Європейський Союз (ЄС)* (див. рис. 3.1).

Рисунок 3.1 схематично ілюструє структуру організації державного фінансового контролю в *Європейському Союзі*, де ключову роль відіграє Європейська Рахункова Палата, що здійснює аудит усіх доходів і видатків бюджету ЄС, контролює ефективність використання фінансових ресурсів та забезпечує прозорість і підзвітність фінансових процесів. На національному рівні аудит виконують вищі державні аудиторські органи країн-членів, підзвітні своїм парламентам і діючі відповідно до міжнародних стандартів ISSAI, що гарантує незалежність, професіоналізм та публічність результатів перевірок. Таким чином, аудит на зображеній схемі займає центральне місце як інструмент контролю законності, ефективності та результативності державних фінансів, поєднуючи діяльність європейських і національних органів фінансового контролю.



Рис. 3. Структура організації державного фінансового контролю в Європейському Союзі

Примітка. Сформовано автором.

Звернемо увагу, що країни-члени Європейського Союзу організовують проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів суспільного інтересу (Public Interest Entities), а також великих і середніх підприємств, який виконують один або декілька аудиторів чи аудиторських фірм, що отримали відповідний дозвіл від держав-членів Європейського Союзу на здійснення обов'язкового аудиту відповідно до Директиви 2006/43/ЄС [18].

У Додатку Б проаналізовано ключові аспекти організації аудиторської діяльності в країнах-членах Європейського Союзу.

Як показує аналіз даних Додатку Б, країни-члени Європейського Союзу забезпечують організовану систему аудиторської діяльності, що охоплює великі та середні підприємства, а в окремих випадках – і малі. Більшість держав впроваджує обов'язковий аудит фінансової звітності, наявні національні об'єднання для аудиторів та системи контролю якості надання аудиторських послуг, що гарантує професійність і відповідність міжнародним стандартам. Такий підхід відповідає вимогам Директиви 2006/43/ЄС [18] щодо аудиту суб'єктів суспільного інтересу і забезпечує прозорість, підзвітність та ефективність фінансового контролю у державах-членах Європейського Союзу.

Звернемо увагу, що у *Великій Британії* зовнішній державний аудит має добре структуровану систему, що базується на незалежності аудиторських органів і застосуванні міжнародних стандартів. Зокрема, публічний сектор Великої Британії впроваджує аудиторські практики, що забезпечують довіру громадян до того, як витрачаються податки та управлінські рішення [46]. Крім того, на внутрішній аудит публічного сектору поширюються стандарти Public Sector Internal Audit Standards (PSIAS) [55], що встановлюють вимоги до етичної поведінки, оцінювання ризиків, звітності й управління якістю.

Досвід Великої Британії можна адаптувати в Україні, зокрема через посилення інституційної незалежності аудиторських органів, впровадження чітких стандартів внутрішнього аудиту та підвищення публічної доступності результатів аудиту.

У *Сполучених Штатах Америки* роль вищого аудиторського органу виконує Government Accountability Office (GAO), яка встановлює «Жовту книгу» Government Auditing Standards (GAGAS) – стандарти для фінансових, атестаційних та ефективнісних аудитів у державному секторі [61]. В США акцент зроблено не лише на фінансовий аудит, але й на аудит результативності – оцінювання того, наскільки ефективно державні програми досягають своїх цілей, а також на наявність системи контролю якості й внутрішніх механізмів управління ризиками.

Американський підхід може бути корисним для України, передусім через впровадження процедури оцінювання результативності державних програм і створення системи аудиту, що перевіряє не лише законність витрат, а й досягнення поставлених завдань.

На основі проведеного порівняльного аналізу доцільно визначити такі напрями адаптації зарубіжного досвіду в Україні:

- забезпечення повної інституційної та фінансової незалежності органів державного аудиту із законодавчим закріпленням відповідних гарантій;
- розширення аналітичних функцій аудиту, спрямованих не лише на виявлення порушень, а й на оцінку ефективності управлінських рішень і пошук внутрішніх резервів підвищення результативності;
- упровадження електронних систем аудиту (e-audit), інтегрованих із державними інформаційними ресурсами та базами фінансової звітності;
- забезпечення відкритості результатів аудиторських перевірок, що сприятиме зростанню рівня суспільної довіри, прозорості управління та зміцненню інституційної репутації державного фінансового контролю.

Отже, проведений аналіз зарубіжного досвіду засвідчив, що ефективна система державного аудиту ґрунтується на поєднанні незалежності, прозорості, професійної компетентності та технологічної інноваційності. Для України це визначає стратегічні орієнтири подальшого реформування сфери аудиту, зокрема створення сучасної моделі фінансового контролю, що відповідає

міжнародним стандартам ISSAI та принципам INTOSAI. Реалізація цих підходів сприятиме підвищенню ефективності управління публічними фінансами, зниженню корупційних ризиків і формуванню довіри громадян до інститутів державного контролю, що є необхідною передумовою сталого економічного розвитку та інтеграції України у європейський фінансовий простір.

3.2. Шляхи вдосконалення аудиторської діяльності в Україні з урахуванням розвитку інноваційних технологій

У сучасних умовах цифрової трансформації економіки вдосконалення аудиторської діяльності в Україні потребує впровадження інноваційних технологій, здатних підвищити ефективність, об'єктивність і оперативність контролю. Досвід провідних країн світу засвідчує, що саме технологічна модернізація аудиторських процесів – впровадження електронних систем моніторингу, аналітики великих даних, штучного інтелекту та автоматизованого обліку – стає визначальним чинником підвищення якості фінансового контролю. З урахуванням міжнародних тенденцій доцільним є формування в Україні інноваційної моделі аудиту, орієнтованої на цифрові стандарти, прозорість і результативність перевірок, що забезпечить інтеграцію національної практики у світовий професійний простір.

Аналіз чинного стану аудиторської діяльності в Україні свідчить про наявність помітних позитивних зрушень, зокрема гармонізацію нормативно-правового середовища з європейськими стандартами, впровадження Міжнародних стандартів аудиту (ISA) та створення системи органів сертифікації і нагляду за якістю аудиторських послуг (ОСНАД). Важливим етапом стало посилення інституційної спроможності аудиторської професії завдяки проектам міжнародної технічної допомоги, спрямованим на розвиток корпоративної звітності та підвищення прозорості бізнес-середовища. Зокрема, у межах спільної ініціативи Європейського Союзу та Світового банку з підтримки реформ у сфері фінансової звітності в Україні було впроваджено формат XBRL

(eXtensible Business Reporting Language)¹ для подання фінансових звітів підприємствами. Це дало змогу підвищити якість, доступність і сумісність фінансових даних, а також створити основу для автоматизації аудиторських процесів і розвитку електронного аудиту (e-audit)² [54].

Водночас попри позитивні результати, зберігаються системні виклики, що стримують розвиток аудиторської галузі. До основних проблем належать:

- недостатня інституційна та фінансова незалежність контролюючих органів, що зумовлює ризики політичного впливу на аудиторські рішення;
- кадровий дефіцит у сфері професійно підготовлених аудиторів;
- обмежене застосування інформаційно-аналітичних технологій у перевірках;
- фрагментарність і недостатня узгодженість правового забезпечення аудиторської діяльності.

Крім того, Європейська комісія у своєму звіті *Ukraine 2024 Report* зазначає, що подальше зміцнення інституційної спроможності та підвищення ефективності системи зовнішнього фінансового контролю вимагає комплексної модернізації аудиторського законодавства та практики державного нагляду, зокрема у частині цифровізації процедур, підзвітності й контролю якості [47].

На основі порівняльного аналізу зарубіжного досвіду та з урахуванням сучасних викликів аудиторської практики в Україні доцільно виділити такі ключові напрями вдосконалення аудиторської діяльності:

1. *Підвищення інституційної та фінансової незалежності аудиторських органів.* Необхідним є законодавче закріплення гарантій незалежності Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України, що

¹*XBRL (розширювана мова бізнес-звітності)* – це стандартизована, відкрита та безкоштовна мова для електронного обміну бізнес-даними та фінансовими даними по всьому світу. Вона використовує систему таксономій для позначення фінансової інформації, що дозволяє комп'ютерам автоматично обробляти, аналізувати та обмінюватися даними з більшою ефективністю, точністю та прозорістю.

²*E-аудит (електронний аудит)* є сучасною формою податкової перевірки, що передбачає автоматизований аналіз електронних даних платника податків без фізичного виїзду податкових інспекторів на підприємство. В Україні його впровадження здійснюється через стандарт SAF-T UA (Standard Audit File for Tax – Україна), який забезпечує оперативний доступ до даних, дозволяє ефективно оцінювати ризики та підвищує точність контролю.

дозволить мінімізувати політичний вплив на результати перевірок та забезпечити об'єктивність і неупередженість аудиторських висновків.

2. *Удосконалення нормативно-правової бази.* Слід черговий раз оновити Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» із врахуванням сучасних вимог до контролю якості аудиту, електронної сертифікації аудиторів та розширення переліку обов'язкових перевірок у публічному секторі, гармонізуючи його із Директивами ЄС та міжнародними стандартами INTOSAI.

3. *Цифровізація аудиторських процесів.* Розвиток систем електронного аудиту (e-audit), інтеграція аналітичних платформ на основі відкритих даних та запровадження автоматизованих систем обробки фінансової інформації дозволить підвищити точність і оперативність перевірок, зменшити трудомісткість та покращити якість аналітичних висновків.

4. *Розвиток людського капіталу.* Важливою передумовою ефективного аудиту є підготовка висококваліфікованих кадрів. Доцільно розширити програми сертифікації аудиторів, запровадити спільні навчальні курси з міжнародними професійними організаціями (IFAC, NIK, JICPA) та створити національну платформу безперервного професійного розвитку аудиторів, що сприятиме підвищенню компетентності та професійної етики.

5. *Посилення співпраці державного та приватного секторів аудиту.* Розвиток партнерства дозволить обмінюватися кращими практиками, спільно розробляти методичні рекомендації та підвищувати рівень довіри до результатів аудиторських перевірок.

6. *Підвищення прозорості та публічності аудиторських звітів.* Впровадження відкритого доступу до результатів державних аудитів, подібно до практик *Польщі, Німеччини та Канади*, сприятиме зміцненню суспільної довіри та забезпеченню підзвітності системи державного фінансового контролю.

7. *Інтеграція принципів сталого розвитку у практику аудиту.* Необхідним є розширення сфери аудиту на екологічні, соціальні та управлінські

аспекти (ESG-аудит³), що відповідає сучасним європейським тенденціям інтеграції нефінансової звітності та підвищує стратегічну цінність аудиторських висновків для суспільства та держави.

Таким чином, реалізація цих напрямів сприятиме формуванню сучасної, ефективної та прозорої системи аудиту в Україні, яка відповідатиме міжнародним стандартам ISSAI, сприятиме підвищенню ефективності управління публічними фінансами та зміцненню довіри до інститутів державного контролю.

Для наочності та систематизації запропонованих напрямів вдосконалення аудиторської діяльності в Україні доцільно узагальнити їх у вигляді структурованої таблиці (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1

КЛЮЧОВІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

<i>Напрямок</i>	<i>Характер змін</i>	<i>Очікувані результати</i>
Інституційна та фінансова незалежність	Законодавче закріплення гарантій незалежності Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України	Мінімізація політичного впливу, підвищення об'єктивності та неупередженості аудиторських висновків
Удосконалення нормативно-правової бази	Чергове оновлення Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», розширення обов'язкових перевірок у публічному секторі, гармонізація з Директивами ЄС та стандартами INTOSAI	Підвищення ефективності регулювання, забезпечення контролю якості аудиту та електронної сертифікації
Цифровізація аудиту	Впровадження систем e-audit, аналітики великих даних, автоматизованих платформ обробки фінансової інформації	Зниження трудомісткості, підвищення точності та оперативності перевірок, покращення аналітичних висновків

³ESG-аудит є комплексною оцінкою діяльності підприємства за екологічними (Environmental), соціальними (Social) та управлінськими (Governance) критеріями. Він має на меті визначити ступінь відповідності корпоративних практик принципам сталого розвитку, оцінити вплив на зацікавлені сторони, виявити потенційні ризики та області для підвищення ефективності управління, а також забезпечити достовірність ESG-звітності.

Розвиток кадрового потенціалу	Міжнародна сертифікація, безперервна освіта, спільні курси з IFAC (International Federation of Accountants), NIK audit (Supreme Audit Office), JICPA (Japan Institute of Certified Public Accountants), створення національної платформи професійного розвитку	Підвищення професіоналізму аудиторів, компетентності та дотримання етичних стандартів
Публічність і підзвітність	Відкритий доступ до результатів державних аудитів, громадський контроль	Зміцнення довіри суспільства до системи державного фінансового контролю
Інтеграція принципів сталого розвитку (ESG-аудит)	Розширення аудиту на екологічні, соціальні та управлінські аспекти, відповідність ESRS (European Sustainability Reporting Standards) та GRI (Global Reporting Initiative)	Оцінка впливу на зацікавлені сторони, підвищення стратегічної цінності аудиторських висновків для держави та суспільства
Посилення співпраці державного та приватного секторів	Партнерство для обміну кращими практиками, спільна розробка методичних рекомендацій	Підвищення рівня довіри до результатів аудиторських перевірок, покращення якості аудиту

Примітка. Сформовано автором.

Як видно з таблиці 3.1, вона узагальнює ключові напрями реформування аудиторської діяльності, відображає зміст передбачуваних змін та очікувані результати їх реалізації. Такий підхід дозволяє наочно демонструвати комплексність заходів, спрямованих на підвищення ефективності, прозорості та підзвітності системи аудиту, а також визначає пріоритетні напрями подальшого розвитку професійної практики та інтеграції національної моделі аудиту у міжнародний контекст.

Реалізація зазначених напрямів вдосконалення аудиторської діяльності потребує комплексного та поетапного підходу, де кожен із ключових чинників взаємопов'язаний і взаємодоповнює інші. Забезпечення інституційної та фінансової незалежності аудиторських органів створює фундамент для неупередженості та об'єктивності перевірок, тоді як цифровізація процесів

дозволяє оптимізувати роботу аудиторів, підвищити точність аналізу та оперативність формування висновків. Розвиток кадрового потенціалу та підвищення професійної компетентності фахівців забезпечує ефективне застосування міжнародних стандартів, новітніх технологій та методик оцінки результативності. Гармонізація нормативно-правової бази та інтеграція принципів сталого розвитку (ESG) формують правове і методологічне середовище для прозорого, відповідального та стратегічно орієнтованого аудиту. Одночасно підвищення публічності та посилення співпраці між державним і приватним секторами сприяє зростанню суспільної довіри, створює умови для обміну кращими практиками та підвищує загальний рівень ефективності аудиторської системи. Такий комплексний підхід забезпечує не лише модернізацію національної моделі аудиту, а й її інтеграцію у міжнародний професійний простір, що є необхідною передумовою сталого розвитку державного фінансового контролю та підвищення якості управління публічними фінансами.

Вдосконалення аудиторської діяльності в Україні з урахуванням розвитку інноваційних технологій, цифровізації процесів та впровадження ESG-аудиту створює умови для формування ефективної, прозорої та підзвітної системи аудиту, що відповідає міжнародним стандартам ISSAI і забезпечує інтеграцію національної практики у світовий професійний простір.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження здійснено теоретичне узагальнення процесу становлення та розвитку аудиту в Україні й окремих зарубіжних країнах та запропоновано напрями вдосконалення аудиторської діяльності з урахуванням міжнародного досвіду та сучасних тенденцій цифровізації. Отримані результати дали змогу комплексно оцінити теоретичні, нормативні й організаційні засади аудиту, виявити проблеми функціонування ринку аудиторських послуг і розробити практичні рекомендації щодо підвищення його ефективності, прозорості та довіри користувачів фінансової інформації. На основі проведених досліджень сформульовано такі узагальнені висновки:

1. У результаті дослідження теоретичних засад організації аудиту встановлено, що його виникнення зумовлене об'єктивними потребами суспільства у достовірній фінансовій інформації та контролі за господарською діяльністю. Аудит пройшов тривалий історичний шлях – від елемента внутрішнього контролю в стародавніх цивілізаціях до сучасного інституту суспільної довіри. Розвиток обліку, удосконалення системи подвійного запису, зростання масштабів бізнесу та ускладнення фінансових відносин стали ключовими чинниками становлення аудиту як незалежної професійної діяльності.

2. Запропоновано трактувати «аудит» як незалежну професійна діяльність, спрямовану на перевірку та підтвердження достовірності фінансової інформації, оцінку ефективності управління й дотримання законодавчих і нормативних вимог, що забезпечує довіру між суб'єктами господарювання, державою та суспільством. У сучасних умовах аудит виступає важливою складовою системи корпоративного управління, забезпечуючи прозорість, підзвітність і довіру між учасниками економічних відносин.

3. Дослідження аудиторської діяльності в Україні та зарубіжних країнах показує, що аудит є ключовим елементом ринкової економіки та фінансової прозорості. У провідних державах сформовані чіткі правові, етичні та професійні

стандарти, базовані на принципах незалежності, об'єктивності та суспільної відповідальності, тоді як в Україні аудиторська практика активно розвивається та гармонізується з міжнародними стандартами, що сприяє підвищенню довіри до фінансової звітності та інтеграції у світову економіку.

4. Нормативно-правове регулювання аудиту в Україні поєднує законодавчі акти, інституційний контроль, міжнародні стандарти та етичні норми. Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», діяльність Аудиторської палати та Органу суспільного нагляду забезпечують професійну компетентність та прозорість аудиту. Для подальшого розвитку необхідне вдосконалення контролю якості, інтеграція сучасних технологій та підвищення стандартів прозорості і ефективності сертифікації.

5. Аналіз сучасного стану аудиторської практики в Україні показує, що аудит залишається важливим інструментом забезпечення достовірності фінансової звітності та ефективного управління, однак галузь стикається з проблемами нормативного регулювання, кадрового забезпечення, цифровізації та прозорості. Основні тенденції розвитку ринку пов'язані з підвищенням вимог до якості й незалежності аудиторських послуг, упровадженням інноваційних технологій та консолідацією учасників. Для подальшого вдосконалення аудиторської практики необхідно забезпечити комплексний підхід, орієнтований на підвищення професійної компетентності аудиторів, розвиток цифрових інструментів, удосконалення регуляторної бази та зміцнення інституційної незалежності аудиторської діяльності.

6. Узагальнюючи результати дослідження динаміки розвитку ринку аудиторських послуг в Україні за 2010-2024 роки, слід відзначити тенденцію до його структурного скорочення та регіональної концентрації. За цей період кількість аудиторських суб'єктів зменшилася майже утричі, а чисельність атестованих аудиторів – приблизно на 11-12 %. Така динаміка пояснюється посиленням регуляторних вимог, підвищенням стандартів якості перевірок та ускладненням процесу сертифікації фахівців. Географічний аналіз свідчить про домінування Києва (398 організацій) і провідних промислових регіонів –

Харківської, Одеської, Львівської, Дніпропетровської, Запорізької та Київської областей – у структурі аудиторського ринку, тоді як найнижча активність спостерігається у Чернівецькій, Херсонській, Тернопільській, Луганській та Івано-Франківській областях. Висока концентрація аудиторських послуг у столиці та великих економічних центрах зумовлена нерівномірністю ділової активності та попиту на незалежний аудит. Водночас лише чверть зареєстрованих суб'єктів (приблизно 25 %) мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності, а для підприємств, що становлять суспільний інтерес, цей показник становить лише 9,44 %, що свідчить про високу спеціалізацію галузі та необхідність подальшого розвитку професійного середовища аудиторів в Україні.

7. Аналіз міжнародного досвіду організації державного аудиту показав, що його ефективність визначається практичною реалізацією принципів незалежності, професійної автономії та відкритості результатів перевірок. У країнах ЄС, Великій Британії, США та Японії державний аудит не обмежується перевіркою законності витрачання коштів, а орієнтується на оцінку ефективності державних програм і досягнення цілей бюджетної політики. Для України доцільно адаптувати такі практичні механізми, як ризик-орієнтоване планування аудиторських перевірок, впровадження систем електронного моніторингу виконання рекомендацій, публічне розкриття результатів аудиту та посилення ролі парламентського контролю за діяльністю органів державного фінансового нагляду. Реалізація цих підходів сприятиме підвищенню якості аудиторських звітів, зміцненню інституційної довіри, забезпеченню цільового використання бюджетних коштів і зниженню рівня фінансових ризиків у державному секторі.

8. На основі порівняльного аналізу зарубіжного досвіду та з урахуванням сучасних викликів аудиторської практики в Україні запропоновано виокремити такі ключові напрями вдосконалення аудиторської діяльності: 1) підвищення інституційної та фінансової незалежності аудиторських органів; 2) удосконалення нормативно-правової бази; 3) цифровізація аудиторських процесів; 4) розвиток людського капіталу; 5) посилення співпраці державного та

приватного секторів аудиту; 6) підвищення прозорості та публічності аудиторських звітів; 7) інтеграція принципів сталого розвитку у практику аудиту.

9. Подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні має спиратися на практичне впровадження інноваційних технологій, що забезпечують підвищення ефективності контролю та достовірності фінансової інформації. Зокрема, доцільним є використання інструментів аналітики великих даних (Big Data) для виявлення аномалій у бухгалтерських записах, застосування систем штучного інтелекту для автоматичного оцінювання ризиків та впровадження електронних платформ дистанційного аудиту для забезпечення безперервності перевірок у реальному часі. Необхідно створити національну програму цифровізації аудиту, яка передбачатиме оновлення професійних стандартів, навчання аудиторів роботі з сучасними ІТ-рішеннями та інтеграцію з державними електронними системами звітності. Практичне впровадження цих заходів сприятиме підвищенню продуктивності аудиторських фірм, зменшенню витрат на перевірки, зміцненню прозорості фінансового середовища та формуванню конкурентоспроможної цифрової екосистеми аудиту в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудиторська Палата України. *Офіційний сайт*. URL: <https://www.apu.com.ua/>
2. Бардаш С.В. Сутність та значення аудиту і ревізії у практиці контрольної діяльності. *Облік і фінанси АПК: науково-освітній портал*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/sutnist-ta-znachennya-auditu-i-revizii-u-praktici-kontrolnoi-diyalnosti.html> (дата звернення 26.10.2025 р.)
3. Бенько М.М. Можливості здійснення фінансового аудиту у середовищі інформаційних технологій. *ВІСНИК ЖДТУ*. Серія: Економічні науки 2013. № 2 (64). С. 3-7.
4. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник. Київ, 1996. 320 с.
5. Бойко О. Послуги аудиторських фірм сьогодні та в майбутньому, або До чого готуватися аудиторам, щоб лишатися потрібними клієнтам. *Вісник МСФЗ*, № 11, 2017. URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001368/
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб Житомир : 2002. 672 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ, 2004. 564 с.
8. Верховна рада України. Законодавство Укураїни. Термінологія законодавства. *Офіційний сайт*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/1298> (дата звернення 26.10.2025 р.)
9. Вигівська І.М., Клим Н.М., Селецька Д.О. Тенденції розвитку ринку аудиторських послуг: міжнародний та вітчизняний вектори. *Економіка, управління та адміністрування*, № 4(106), 2023. С. 54-59. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2023-4\(106\)-54-59](https://doi.org/10.26642/ema-2023-4(106)-54-59)

10. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Вінниця. 2003. 362 с.

11. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит : методика і організація : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.

12. Данькових Н. Становлення та розвиток державного аудиту в Україні та зарубіжних країнах: порівняльний аспект. *Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків*: збірн. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. Вчених (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 24-26. URL: file:///D:/Users/ADMIN/Desktop/Konf_Fin_Oblik_2025.pdf

13. Данькових Н., Шестерняк М. Інноваційна трансформація аудиторської діяльності в Україні: цифровізація, інституційне зміцнення та інтеграція ESG-підходів. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали XIV Міжн. наук.-практ. дистанційної конференції (м. Тернопіль, 5 грудня 2025 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2025.

14. Деменкова. Сутність та значення аудиту в сучасних умовах господарювання. *Управління розвитком*. 2014. № 12, С. 35-37. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_12_18

15. Дерев'янка С.І., Кузик Н.П., Олійник С.О. Аудит : навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2016. 380 с.

16. Державна аудиторська служба України *Офіційний сайт*. URL: <https://dasu.gov.ua/>

17. Державна служба статистики України. *Офіційний сайт*. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>

18. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС. Верховна рада України. *Офіційний сайт*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text

19. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, №9, ст.50),

(із змінами і доповненнями), поточна редакція від 20.06.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

20. Кононенко Л.В., Гай О.М. Використання сучасних цифрових технологій в аудиті: проблеми та перспективи. *Економічний простір*, № 192, 2024. С. 109-112. URL: <https://economic-prostir.com.ua/wp-content/uploads/2024/09/192-109-112-kononenko.pdf>

21. Левицька С.О. Ризики якості аудиторських послуг. *Фінанси України*, № 2, 2024. С. 101-114. URL: <https://finukr.com.ua/index.php/journal/article/view/15/14>

22. Лучко М., Гирак А. Ключові проблеми ринку аудиторських послуг в Україні. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали XI міжнародної наукової конференції, 91 груд., 2022 р., Тернопіль). Тернопіль: ЗУНУ, 2022. С. 50-53. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/48116/1/Облік,%20оподаткування%20і%20контроль...1.12.2022р.pdf>

23. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (Включаючи Міжнародні стандарти незалежності), видання 2023 року. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_code_of_professional_ethics_accountants_including_international_independence_standards-780 (дата звернення 26.10.2025 р.)

24. Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг». Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів. 2022. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted))

25. Міжнародний стандарт управління якістю (МСУЯ) 2 «Перевірки якості завдання». Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів. 2022. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/5_ISQM_2_Final_Standard_Not_Formatted_uk.pdf

26. Міжнародні стандарти аудиту. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*, видання

2021 року. Частина I, Частина II, Частина III. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення 26.10.2025 р.)

27. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. *Офіційний сайт*. URL: <https://www.apob.org.ua/>

28. Петренко Н.І. Проблеми визначення аудиту в економічній літературі. *Держава та регіони*. 2002. № 4. С. 153-158.

29. Петрик О. М. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ. 2003. 260 с.

30. Петрицька О.С. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах. *Приазовський економічний вісник*. Випуск 5 (16), 2019. Класичний приватний університет, С. 356-359. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/5_16_uk/63.pdf

31. Присяжнюк Н. PwC випередила конкурентів – хто заробляє найбільше на аудиті в Україні. *Інформаційна агенція «ЛІГАБізнесІнформ»*. URL: https://finance.liga.net/ua/infographic-of-the-day/infografica/pwc-vyperedyla-konkurentiv-khto-zarobliaie-naybilshe-na-audyti-v-ukraini?utm_source=chatgpt.com (дата звернення 30.10.2025 р.).

32. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. Київ. 2011. 739 с.

33. Рахункова палата України. *Офіційний сайт*. URL: <https://rp.gov.ua/home/>

34. Регламент Європейського парламенту та Ради №537/2014. URL: <http://old.mmjust.gov.ua/file/49191>

35. Рязанова Н. О. Аудит: навч.-метод. посібник. Старобільськ : ДЗ «ЛНУ ім. Тараса Шевченка», 2021. 234 с. URL: surl.li/lytevs

36. Сисоєва І. М. Особливості аудиту у країнах Європейського Союзу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 3. С. 26-34. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/3_2021/6.pd

37. Система професійних документів INTOSAI (IFPP) / Рахункова палата України. URL: surli.cc/hcnhjz

38. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» (Угоду ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014 р.), зі змінами, поточна редакція від 30.11.2023 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page

39. Шестерняк М.М. Контроль і аудит в системі управління. *Сталий розвиток економіки*, Вип. № 4 (55), 2025. С. 188-196. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1408>

40. Шестерняк М.М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. *International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings*, January 25th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 220 pages, P. 187-189 URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/35762/3/Shesternyak_Poland.pdf .

41. Шестерняк М.М. Оцінка стану та тенденцій розвитку надання аудиторських послуг. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали VI міжн. наук.-практ. інтернет-конф.* (Тернопіль, 27 грудня 2019 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 269-272. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37471/1/269.pdf>

42. Шестерняк М.М. Проблемні питання розвитку аудиту та формування його теорії. *Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років: матеріали наук.-практ. конф.*, (м. Тернопіль, 26-27 квітня 2013 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2013. С. 133-135. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/9813>

43. Шестерняк М.М., Макар В.О. Послідовність етапів процесу виконання аудиторських послуг. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: зб. матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.* (Тернопіль, 23 грудня 2020 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 141-144. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/41085/1/141.pdf>

44. Шестерняк М.М., Федчишин І.В. Історичні аспекти виникнення аудиту. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 28 травня 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 134-136. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/42621>
45. Adams R. *Audit Framework*. London: Certified Accountants Educational Projects, 1994. 212 p.
46. An Introduction to Public Sector Audit in the UK. *Public Sector Audit & Assurance*, 13 Jul 2022. URL: https://www.icaew.com/technical/public-sector/public-sector-audit-and-assurance/uk-public-sector-audit/public-sector-audit-in-the-uk?utm_source=chatgpt.com
47. Commission Staff Working Document. *Ukraine 2024 Report. Accompanying the document: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. 2024 Communication on EU enlargement policy*. European Commission. Brussels, 30.10.2024. SWD (2024) 699 final. URL: <https://me.gov.ua/file/26b46d87-bbab-4c21-bcba-d66ea4015493>
48. Federal Audit Office / Bundesrechnungshof. *Official website*. URL: <https://www.bundesrechnungshof.de>
49. Hirst D. E., Koonce L. *Audit Analytical Procedures: A Field Investigation*. URL: http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_201405222023710_9.pdf.
50. INTOSAI. *Офіційний сайт*. URL: <https://www.intosai.org/ru/index.html>
51. McDonnell, C., Kinsella, D. and Healy, E. (2017). *Internal audit insights High - impact areas of focus*. 1st ed. [ebook] Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/con-ent/dam/Deloitte/ie/Documents/Audit/Internal-Audit-Hot-Topics-2017.pdf>
52. OECD Integrity and Anti-Corruption Review of Ukraine. Report. OECD Public Governance Reviews 6 May 2025. *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*. URL: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-integrity-and-anti-corruption-review-of-ukraine_7dbe965b-en/full-

[report/improving-the-effectiveness-of-control-and-audit-in-building-public-integrity_77df243c.html?utm_source=chatgpt.com](https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html)

53. Office of the Auditor General of Canada. *About the Office*. URL: https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html

54. Press and information team of the Delegation to UKRAINE. EU-project supports the implementation of EU practices for accounting, financial reporting and audit in Ukraine. Delegation of the European Union to Ukraine. Kyiv, June 10, 2025. URL: https://www.eeas.europa.eu/delegations/ukraine/eu-project-supports-implementation-eu-practices-accounting-financial-reporting-and-audit-ukraine_en?utm_source=chatgpt.com

55. Public Sector Internal Audit Standards. Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector. Updated March 2017. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/641252/PSAIS_1_April_2017.pdf?utm_source=chatgpt.com

56. Robertson J.C. Auditing. 7th ed. Irwin (Homewood, IL), 1993. 1124 p.

57. Sherer M., Turley W. Current Issues in Auditing. SAGE, May 28. 1997. 288 p.

58. Shesternyak M., Zabchuk V. Communication as a means of achieving quality audit services. Communication as a factor of transparency of social interaction: psychological, historical, legal, economic and political dimensions. New realities in the conditions of war and in the post-war perspective. Monograph, Ed. Jacek Mrozek, Oksana Koval, Marcin Radziłowicz. Elk 2024. Publisher: Centre for Eastern Europe Research UWM in Olsztyn. 333 p., P. 67-78. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52813>

59. Supreme Audit Office (NIK) / Najwyższa Izba Kontroli (NIK). *Official website*. URL: <https://www.nik.gov.pl>

60. Whittington, P. & Pany, M. (2001). Principles of auditing & other assurance services. New York: Mc Graw-Kill. Coso.org. (2017). Welcome to COSO. URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

61. Yellow Book: Government Auditing Standards Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS), also known as the Yellow Book, provides the preeminent standards for government auditing. 2024. *U.S. Government Accountability Office (GAO)*. URL: https://www.gao.gov/yellowbook?utm_source=chatgpt.com

ДОДАТКИ