

М. В. Дубініна,  
д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування,  
Миколаївський національний аграрний університет  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3993-0622>

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.9.34

## АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЯКОСТІ АУДИТУ ЗА СУБ'ЄКТНО-ОРІЄНТОВАНОГО ПІДХОДУ

M. Dubinina,  
Doctor of Sciences in Economics, Professor, Head of the Department  
of Accounting and Taxation, Mykolayiv National Agrarian University

### AUDIT PROCEDURES AND INTERNAL CONTROL IN ENSURING AUDIT QUALITY UNDER A SUBJECT-ORIENTED APPROACH

*У статті обґрунтовано теоретико-методичні засади забезпечення якості аудиту фінансової звітності на основі інтеграції аудиторських процедур і внутрішнього контролю в умовах сучасних трансформацій економічного середовища. Доведено доцільність поєднання ризик-орієнтованого та суб'єктно-орієнтованого підходів, що забезпечує адаптацію аудиторських процедур до специфіки діяльності суб'єкта господарювання. Запропоновано класифікацію аудиторських процедур за ступенем їх адаптивності до бізнес-моделі клієнта та розроблено матрицю стратегічного вибору аудиторських процедур залежно від рівня ризику суттєвого викривлення та ефективності внутрішнього контролю. Встановлено, що застосування інтегрованого підходу сприяє підвищенню обґрунтованості аудиторських висновків і ефективності аудиту. Обґрунтовано роль цифровізації та професійного судження аудитора у формуванні сучасної системи забезпечення якості аудиту.*

*The article substantiates the theoretical and methodological foundations for ensuring the quality of financial statement audit based on the integration of audit procedures and internal control in the context of contemporary economic transformations. It is argued that traditional approaches to auditing, focused on formal compliance with procedures, are insufficient to ensure a high level of audit quality, which necessitates the development of more flexible and adaptive methodological solutions.*

*The study proves the feasibility of combining the risk-oriented and subject-oriented approaches in auditing. The risk-oriented approach determines the areas of concentration of audit efforts, while the subject-oriented approach ensures the adaptation of audit procedures to the specific features of the entity's activities, its risk environment and internal control system. The integration of these approaches allows forming a comprehensive audit model aimed at improving the effectiveness and reliability of audit conclusions.*

*A classification of audit procedures according to the degree of their adaptability to the client's business model is proposed, which reflects the transition from standardized to entity-specific procedures. In addition, a matrix of strategic selection of audit procedures depending on the level of risk of material misstatement and the effectiveness of internal control is developed. The proposed matrix allows transforming professional judgment into a structured decision-making algorithm, ensuring consistency between audit strategy, applied procedures and the level of audit evidence obtained.*

*It is established that modern audit practice demonstrates the importance of a continuous quality management approach, which includes assessment, formulation of recommendations and monitoring of their implementation. The role of digitalization is substantiated, particularly the use of data analytics tools, which expand the capabilities of audit procedures and contribute to the transition to continuous auditing. In this context, the auditor's professional judgment acquires an analytical nature and becomes a key factor in interpreting audit results.*

***The results obtained confirm that the integration of audit procedures and internal control within a subject-oriented framework ensures a higher level of audit quality and meets current requirements of professional auditing practice.***

*Ключові слова: якість аудиту, аудит фінансової звітності, суб'єктно-орієнтований підхід в аудиті, внутрішній контроль, аудиторські процедури, професійне судження аудитора.*

*Key words: audit quality, financial statement audit, subject-oriented approach in auditing, internal control, audit procedures, auditor's professional judgment.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Сучасний етап розвитку економіки характеризується глибокими трансформаційними процесами, зумовленими цифровізацією бізнесу, глобалізацією фінансових ринків та зростанням невизначеності зовнішнього середовища. Для національної економіки ці процеси відбуваються в умовах структурної перебудови, адаптації до європейських регуляторних вимог та впливу воєнних факторів, що підвищує значення достовірності фінансової звітності та посилює роль аудиту як інституційного механізму формування довіри до фінансової інформації [2].

Водночас розвиток аудиторської діяльності супроводжується посиленням ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності, зокрема пов'язаних із шахрайством, ускладненням господарських операцій та зростанням ролі управлінських оцінок. Дослідження свідчать, що традиційні формально-процедурні підходи до організації аудиту не забезпечують достатнього рівня якості аудиторських висновків і потребують методологічного переосмислення [13; 18]. У цих умовах актуалізується необхідність поєднання ризик-орієнтованого та суб'єктно-орієнтованого підходів, що дозволяє більш точно враховувати специфіку діяльності суб'єкта господарювання.

Особливого значення набуває впровадження сучасних міжнародних стандартів управління якістю аудиту, які встановлюють нові вимоги до організації систем управління якістю в аудиторських фірмах та акцентують увагу на проактивному управлінні ризиками [10]. У цьому контексті внутрішній контроль розглядається як базовий елемент забезпечення якості аудиту, оскільки він визначає ефективність ідентифікації ризиків та адекватність аудиторських процедур [3].

Практика застосування зазначених підходів підтверджується результатами діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Аналіз наказів за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг у 2026 році свідчить, що система управління якістю аудиторських фірм оцінюється не лише з позицій формальної відповідності стандартам, але й з точки зору здатності забезпечувати обґрунтовану впевненість у досягненні цілей якості. Зокрема, результати пере-

вірок демонструють як випадки підтвердження належного функціонування системи якості, так і факти невиконання обов'язкових рекомендацій, що засвідчує реальний, а не формальний характер контролю якості аудиту [19].

Додатково зростає значення цифрових технологій в аудиті, зокрема застосування інструментів аналізу даних, що сприяють підвищенню якості аудиторських доказів і зниженню ризику невиявлення викривлень. Водночас їх ефективне використання потребує розвитку професійного судження аудитора та адаптації методологічних підходів. Саме суб'єктно-орієнтований підхід, який передбачає індивідуалізацію аудиторських процедур з урахуванням характеристик підприємства та його ризикового середовища, забезпечує підвищення результативності аудиту та подолання обмежень формалізованих моделей.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематика забезпечення якості аудиту фінансової звітності є предметом активних наукових досліджень, що обумовлено зростанням ролі аудиту у формуванні довіри до фінансової інформації. У сучасній науковій літературі відсутня єдина інтерпретація поняття "якість аудиту", що ускладнює її формалізацію та оцінювання. Зокрема, у роботі А. О. Семенця обґрунтовано багатомірний характер цієї категорії, яка поєднує процесні та результативні аспекти аудиторської діяльності [13]. Проте механізми практичної імплементації цих підходів у системі аудиторських процедур залишаються недостатньо деталізованими.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад аудиту здійснено в контексті гармонізації національної практики з міжнародними стандартами. У працях М. М. Василюк та співавторів наголошується на необхідності інтеграції вимог міжнародних стандартів у процес аудиту фінансової звітності, що сприяє підвищенню якості інформації та її відповідності принципам сталого розвитку [1]. Разом із тим, попри комплексність підходу, питання адаптації стандартів до специфіки діяльності окремих суб'єктів господарювання залишаються недостатньо розробленими.

Особливу увагу в сучасних дослідженнях приділено трансформації систем управління якістю аудиту під впливом нових регуляторних вимог. О. О. Гаєвський

обгрунтовує, що впровадження МСУЯ 1 та МСУЯ 2 формує нову парадигму управління якістю, орієнтовану на ідентифікацію та оцінку ризиків на рівні аудиторської фірми [2]. Ці підходи узгоджуються з вимогами міжнародних органів стандартизації, зокрема IAASB, які визначають стратегічні напрями розвитку аудиту через посилення ролі професійного судження та систем управління якістю [10]. Проблематика інтеграції цих вимог у практику виконання конкретних аудиторських процедур залишається недостатньо дослідженою.

Питання формування систем внутрішнього контролю якості аудиторських послуг розкрито у дослідженні К. Гнедіної та А. Шелеста, де акцентовано на їх ролі у забезпеченні відповідності аудиторської діяльності встановленим стандартам [3]. Автори підкреслюють значення внутрішніх процедур контролю для своєчасного виявлення ризиків і підвищення якості аудиту. Зазначені підходи переважно орієнтовані на організаційний рівень і не повною мірою враховують індивідуальні характеристики об'єкта аудиту.

Суттєвий розвиток отримав ризик-орієнтований підхід до аудиту, який передбачає концентрацію уваги аудитора на найбільш значущих ризиках суттєвого викривлення. У працях Н. Москаль та Р. Костирка обгрунтовано необхідність комплексної оцінки ризиків як основи підвищення якості аудиторських висновків [8; 11]. Попри ґрунтовність зазначених підходів, питання автоматизації оцінки ризиків та їх інтеграції з інструментами цифрового аналізу даних у межах суб'єктно-орієнтованого середовища залишається дискусійним.

Окремий напрям досліджень пов'язаний із впливом цифровізації на розвиток аудиту. Є. А. Карпенко та О. В. Коба визначають, що використання цифрових технологій і аналітики даних підвищує якість аудиторських доказів та ефективність процедур [7]. Застосування таких інструментів потребує узгодження з професійним судженням аудитора, яке зберігає ключову роль у процесі прийняття рішень.

Перспективним напрямом розвитку аудиту є суб'єктно-орієнтований підхід, який передбачає індивідуалізацію аудиторських процедур. У дослідженні К. Шевчук, Ю. Левченко та С. Дерев'янка обгрунтовано, що врахування специфіки діяльності суб'єкта господарювання, його внутрішнього середовища та ризикового профілю дозволяє підвищити ефективність аудиту та якість його результатів [18]. Такий підхід базується на поєднанні професійного судження аудитора, оцінки ризиків і функціонування систем внутрішнього контролю.

Незважаючи на значний обсяг наукових досліджень, залишається невирішеним питання інтеграції аудиторських процедур, систем внутрішнього контролю та суб'єктно-орієнтованого підходу в єдину концептуальну модель забезпечення якості аудиту. Недостатньо дослідженими є механізми адаптації міжнародних стандартів до конкретних умов діяльності суб'єктів господарювання, а також поєднання ризик-орієнтованого підходу з цифровими інструментами аудиту. Це визначає необхідність подальших досліджень у напрямі формування комплексної моделі забезпечення якості аудиту з урахуванням сучасних викликів.

## ФОРМУВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є обгрунтування теоретико-методичної моделі інтеграції аудиторських процедур і внутрішнього контролю в системі забезпечення якості аудиту фінансової звітності на засадах суб'єктно-орієнтованого підходу. Така постановка передбачає не лише узагальнення існуючих наукових підходів, а й формування цілісної концепції, що враховує сучасні вимоги міжнародних стандартів управління якістю та специфіку функціонування суб'єктів господарювання [10]. Ключовим елементом дослідження є визначення взаємозв'язку між професійним судженням аудитора, характеристиками внутрішнього середовища підприємства та ефективністю аудиторських процедур [18]. Запропонований підхід спрямований на підвищення обгрунтованості аудиторських висновків і якості аудиту в умовах зростання невизначеності та ризиків.

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання: здійснити критичний аналіз наукових підходів до трактування якості аудиту та ролі внутрішнього контролю з урахуванням сучасних регуляторних вимог; дослідити вплив міжнародних стандартів управління якістю на трансформацію аудиторських процедур; обгрунтувати концептуальні засади суб'єктно-орієнтованого підходу як основи індивідуалізації аудиту; визначити можливості використання цифрових інструментів як засобу реалізації цього підходу в процесі оцінки ризиків і формування аудиторських доказів; розробити модель інтеграції аудиторських процедур і внутрішнього контролю, спрямовану на підвищення якості аудиту з урахуванням специфіки діяльності суб'єктів господарювання [2; 3]. Сукупність зазначених завдань забезпечує формування науково обгрунтованого підходу до вдосконалення аудиторської практики.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інтеграція ризик-орієнтованого та суб'єктно-орієнтованого підходів формує сучасну парадигму забезпечення якості аудиту. Ризик-орієнтований підхід визначає пріоритетні напрями аудиторської перевірки, концентруючи увагу аудитора на ділянках із підвищеною ймовірністю суттєвих викривлень. Суб'єктно-орієнтований підхід забезпечує адаптацію аудиторських процедур до специфіки діяльності конкретного підприємства. Таким чином, перший відповідає на питання локалізації ризиків, тоді як другий визначає характер і глибину аудиторських процедур. Їх поєднання дозволяє сформулювати більш гнучку та результативну модель аудиту [11; 18].

Практична реалізація такої інтеграції передбачає зміну підходів до планування аудиту. На етапі попереднього аналізу аудитор не лише ідентифікує ризики, але й формує профіль суб'єкта господарювання, який включає характеристику бізнес-моделі, системи внутрішнього контролю та рівня цифровізації. Це дозволяє перейти від стандартного набору процедур до їх цільової конфігурації. Такий підхід відповідає сучасним вимогам міжнародних стандартів управління які-

стю [10]. У результаті підвищується точність аудиторських висновків.

Емпіричне підтвердження ефективності такої інтеграції простежується у практиці контролю якості аудиторських послуг. За результатами перевірок, проведених у 2026 році, встановлено, що аудиторські фірми, системи управління якістю яких відповідають вимогам міжнародних стандартів, здатні забезпечувати досягнення цілей якості навіть за наявності окремих недоліків. Водночас виявлені випадки невиконання обов'язкових рекомендацій після перевірок свідчать про необхідність посилення внутрішнього контролю та адаптації аудиторських процедур до ризикового профілю суб'єкта господарювання [19].

Значна роль у цьому процесі належить внутрішньому контролю, який виступає основою для оцінки надійності інформаційних потоків. Ефективна система внутрішнього контролю дозволяє аудитору зменшити обсяг детальних перевірок і зосередитися на аналітичних процедурах. Низька якість внутрішнього контролю, навпаки, потребує розширення тестування та підвищення рівня професійного скептицизму. Така залежність обумовлює необхідність тісної інтеграції внутрішнього контролю в систему забезпечення якості аудиту [3]. Це також підвищує значення оцінки контролю на ранніх етапах аудиту.

Професійне судження аудитора в умовах цифровізації зазнає трансформації. Його роль зміщується від виконання стандартних перевірок до інтерпретації результатів аналітичних інструментів. Аудитор дедалі більше працює з виявленням аномалій у великих масивах даних, що формуються за допомогою цифрових технологій. Це вимагає не лише глибоких знань у сфері аудиту, але й розуміння принципів обробки даних. У результаті професійне судження стає ключовим елементом інтеграції технологічних і методологічних аспектів аудиту [7].

Цифровізація аудиту створює передумови для переходу до концепції безперервного аудиту (Continuous Auditing). Такий підхід передбачає постійний моніторинг фінансових операцій і автоматизоване виявлення відхилень у режимі реального часу. Це дозволяє своєчасно реагувати на ризики та підвищує ефективність аудиторських процедур. Впровадження безперервного аудиту потребує адаптації методології аудиту та інтеграції інформаційних систем підприємства з аудиторськими інструментами. Такий розвиток відповідає сучасним тенденціям у сфері аудиту [4].

Важливим аспектом є також взаємозв'язок між аудиторськими процедурами та якістю фінансової звітності. Дослідження показують, що якість аудиту безпосередньо впливає на достовірність фінансової інформації та рівень довіри користувачів [9]. Це обумовлює необхідність удосконалення процедур перевірки з урахуванням специфіки облікових оцінок і професійних суджень керівництва. Такий підхід дозволяє підвищити обґрунтованість аудиторських висновків.

У сучасних умовах особливого значення набуває питання узгодженості аудиторських процедур із вимогами регуляторного середовища. Законодавче регулювання аудиту визначає базові принципи його

здійснення, але не забезпечує повної уніфікації практичних підходів [12]. Це створює простір для професійного судження аудитора та застосування індивідуалізованих процедур. У таких умовах суб'єктно-орієнтований підхід виступає інструментом адаптації нормативних вимог до конкретних умов діяльності підприємства.

Розвиток методології аудиту передбачає також врахування галузевих особливостей діяльності підприємств. Різні сектори економіки характеризуються специфічними ризиками та особливостями обліку, що потребує адаптації аудиторських процедур. Суб'єктно-орієнтований підхід дозволяє враховувати ці відмінності та підвищувати ефективність аудиту. Це сприяє формуванню більш точних і релевантних аудиторських висновків [16].

На цьому етапі доцільним є формування авторського підходу до інтеграції аудиторських процедур і внутрішнього контролю. Такий підхід має базуватися на поєднанні оцінки ризиків, аналізу внутрішнього середовища та використання цифрових інструментів. Його реалізація дозволяє підвищити якість аудиту та забезпечити відповідність сучасним вимогам професійної діяльності.

Інтеграція аудиторських процедур і внутрішнього контролю вимагає переходу від описових підходів до формалізованих моделей прийняття рішень. У сучасній практиці аудиту ключовим завданням є не лише ідентифікація ризиків, але й трансформація їх у структурований набір процедур з урахуванням характеристик суб'єкта господарювання. Це обумовлює необхідність використання багаторівневих підходів до класифікації аудиторських процедур. В основі таких підходів лежить диференціація за ступенем адаптивності до бізнес-моделі клієнта. Така логіка відповідає сучасним вимогам управління якістю аудиту [10].

У цьому контексті доцільним є використання категорій "регламентованість", "контекстуальність" і "суб'єктна інтеграція", які відображають рівень складності та глибини аудиторських процедур. Запропонована класифікація дозволяє перейти від формального застосування стандартів до їх адаптивного використання. Це створює передумови для підвищення ефективності аудиту та зниження ризику невиявлення викривлень [14]. Відповідна систематизація представлена у таблиці 1.

Представлена класифікація демонструє еволюцію аудиторських процедур від стандартизованих до високорівневих інтегрованих рішень. Підвищення рівня адаптації супроводжується зростанням когнітивної складності аудиту та ролі професійного судження аудитора. Це підтверджує необхідність переходу до суб'єктно-орієнтованої моделі аудиту [18]. Такий підхід забезпечує більш точне виявлення ризиків та підвищує якість аудиторських висновків.

Подальший розвиток інтеграції аудиторських процедур і внутрішнього контролю потребує формування методичного інструментарію вибору процедур залежно від стану контрольованого середовища. У сучасних умовах саме взаємодія ризику суттєвого викривлення та ефективності внутрішнього контролю визначає стратегію аудиту. Це обумовлює необхідність переходу до мат-

**Таблиця 1. Диференціація аудиторських процедур за ступенем адаптивності до бізнес-моделі клієнта**

Критерій порівняння	Регламентований рівень	Контекстуально-галузевий рівень	Суб'єктно-інтегрований рівень
Методологічна база	Мінімальні вимоги міжнародних стандартів аудиту, типові програми перевірки	Галузеві методичні підходи, специфіка застосування міжнародних стандартів фінансової звітності	Індивідуалізована система управління якістю, профіль ризиків суб'єкта господарювання
Характер процедур	Типові процедури по суті на основі вибіркового тестування	Аналітичні процедури з урахуванням галузевих показників і порівняльного аналізу	Комплексні процедури: тестування контролів, сценарний аналіз, моделювання
Інструментарій	Первинні документи, реєстри обліку, ручні перевірки	Галузеві бази даних, спеціалізоване програмне забезпечення	Інструменти аналізу даних, автоматизовані системи обробки інформації, повний аналіз сукупності даних
Вплив на ризик суттєвого викривлення	Високий ризик невиявлення через формальний підхід	Часткове зниження ризиків	Мінімізація ризику через фокус на відхиленнях і аномаліях
Ефективність аудиту	Обмежена, залежить від повноти вибірки	Помірна, підвищується за рахунок аналітики	Висока, завдяки індивідуалізації та цифровізації
Сфера доцільного застосування	Типові перевірки з низьким рівнем складності	Галузево-специфічні перевірки	Складні об'єкти аудиту з високим рівнем ризику

Джерело: сформовано автором.

**Таблиця 2. Матриця стратегічного вибору аудиторських процедур на основі оцінки контрольного середовища**

Комбінація: ризик суттєвого викривлення / внутрішній контроль	Стратегія аудиту	Пріоритетний інструментарій	Роль професійного судження аудитора	Науково-практичне обґрунтування
Високий ризик суттєвого викривлення / неефективний внутрішній контроль	Стратегія процедур по суті (суцільної перевірки)	Детальні тести операцій, зовнішні підтвердження, інвентаризація, повторні розрахунки	Високий рівень професійного скептицизму, обережна інтерпретація доказів	Неможливість покладання на систему внутрішнього контролю; необхідність формування достатніх і прийнятних аудиторських доказів
Середній ризик суттєвого викривлення / частково ефективний внутрішній контроль	Комбінована стратегія	Аналітичні процедури, тести відхилень, вибіркові тести контролів	Середній рівень професійного судження з урахуванням зон ризику	Оптимізація обсягу вибірки на основі зон відносної довіри до системи внутрішнього контролю
Низький ризик суттєвого викривлення / ефективний внутрішній контроль	Стратегія довіри до системи внутрішнього контролю	Наскрізні тести, моніторинг автоматизованих контролів, аналітичні процедури	Високий рівень аналітичного судження щодо ефективності системи контролю	Перенесення акценту з перевірки окремих операцій на оцінку ефективності функціонування системи внутрішнього контролю

Джерело: сформовано автором.

ричних моделей прийняття рішень. Відповідна модель представлена у таблиці 2.

Запропонована матриця дозволяє трансформувати абстрактну категорію "професійне судження" у верифікований алгоритм прийняття рішень аудитором. Її використання забезпечує підвищення обґрунтованості вибору аудиторських процедур і сприяє оптимізації аудиторського процесу. Практичні результати контролю якості аудиторських послуг підтверджують доцільність застосування запропонованої матриці. Аналіз діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у 2026 році свідчить, що процес забезпечення якості аудиту реалізується як циклічна система, що включає етапи перевірки, формування обов'язкових рекомендацій та подальшого моніторингу їх виконання. Така модель фактично відповідає концепції безперервного управління якістю (PDCA) та передбачає зворотний зв'язок між результатами аудиту і вдосконаленням внутрішніх процедур аудиторської фірми. Виявлені випадки як успішного проходження перевірок, так і невиконання рекомендацій підтверджують, що вибір аудиторських процедур залежить від рівня ризику та ефективності системи внутрішнього контролю, що узгоджується із запропонованою матричною моделлю. Такий підхід узгоджується з сучасними науковими концепціями управління якістю аудиту [8].

Важливим напрямом розвитку аудиту є впровадження цифрових технологій, які змінюють характер аудиторських процедур. Використання аналітики даних дозволяє аудиторам працювати з повною сукупністю інформації, а не лише з вибірками. Це сприяє переходу до концепції безперервного аудиту, яка передбачає постійний моніторинг операцій [7]. Такий підхід підвищує оперативність виявлення ризиків.

У цьому контексті професійне судження аудитора трансформується у процес інтерпретації результатів цифрового аналізу. Аудитор дедалі більше виконує функцію аналітика, який оцінює виявлені аномалії та визначає їх значущість. Це підвищує вимоги до кваліфікації аудитора та його здатності працювати з великими даними. Така трансформація є закономірною в умовах цифровізації аудиту [4].

Узагальнення представлених підходів дозволяє сформувати концептуальну модель інтегрованого забезпечення якості аудиту, яка базується на поєднанні етапу формування профілю суб'єкта господарювання, оцінки внутрішнього контролю, визначення суттєвості та вибору аудиторських процедур з урахуванням ризиків. Така модель має циклічний характер і передбачає наявність зворотного зв'язку, що забезпечує постійне вдосконалення системи управління якістю аудиту.

## ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Обґрунтовано значення аудиторських процедур та внутрішнього контролю як ключових елементів забезпечення якості аудиту фінансової звітності в умовах сучасних трансформацій економічного середовища. Встановлено, що традиційні підходи до організації аудиту, орієнтовані на формальне виконання процедур, не забезпечують належного рівня якості аудиторських висновків, що зумовлює необхідність їх методологічного переосмислення на засадах інтеграції ризик-орієнтованого та суб'єктно-орієнтованого підходів.

Доведено, що ризик-орієнтований підхід визначає напрями концентрації аудиторських зусиль, тоді як суб'єктно-орієнтований підхід забезпечує адаптацію аудиторських процедур до специфіки діяльності суб'єкта господарювання. Поєднання цих підходів дозволяє сформуванню більш гнучку та результативну модель аудиту, яка враховує індивідуальні характеристики підприємства, його ризикове середовище та рівень розвитку внутрішнього контролю.

Узагальнення наукових підходів та отриманих результатів дозволило запропонувати класифікацію аудиторських процедур за ступенем їх адаптивності до бізнес-моделі клієнта, що відображає перехід від регламентованих до суб'єктно-інтегрованих процедур. Така диференціація забезпечує підвищення ефективності аудиту шляхом узгодження характеру процедур із рівнем ризику та особливостями діяльності підприємства.

Розроблена матриця стратегічного вибору аудиторських процедур на основі оцінки ризику суттєвого викривлення та ефективності внутрішнього контролю дозволяє систематизувати процес прийняття рішень аудитором і забезпечує відповідність між обраною стратегією аудиту, інструментарієм перевірки та рівнем необхідних аудиторських доказів. Застосування такої матриці сприяє підвищенню обґрунтованості аудиторських висновків і оптимізації аудиторського процесу.

Встановлено, що сучасна практика контролю якості аудиторських послуг підтверджує доцільність інтеграції аудиторських процедур і внутрішнього контролю в єдину систему забезпечення якості. Результати діяльності органу суспільного нагляду свідчать про функціонування механізму безперервного вдосконалення, що включає оцінку, формування рекомендацій і контроль їх виконання, що відповідає концепції циклічного управління якістю.

Доведено, що цифровізація аудиту та впровадження інструментів аналізу даних розширюють можливості аудиторських процедур і сприяють переходу до безперервного аудиту. У цих умовах професійне судження аудитора набуває більш вираженого аналітичного характеру, що підвищує його роль у процесі інтерпретації результатів перевірки та формування аудиторських висновків.

Результати аналізу практики контролю якості аудиторських послуг в Україні засвідчують, що сучасна система нагляду функціонує як інтегрований механізм управління якістю, який поєднує регуляторний контроль, внутрішні процедури аудиторських фірм та пост-аудиторський моніторинг. Такий підхід забезпечує формування замкненого циклу вдосконалення аудиту та підтверджує доцільність інтеграції ризик-орієнтованого і суб'єктно-орієнтованого підходів у практиці аудиторської діяльності.

Узагальнення отриманих результатів дозволило сформуванню концептуальні засади інтегрованого підходу до забезпечення якості аудиту, який передбачає поєднання оцінки ризиків, аналізу внутрішнього контролю та використання цифрових інструментів. Реалізація такого підходу забезпечує підвищення якості аудиту та відповідність сучасним вимогам професійної діяльності.

Перспективи подальших наукових розвідок у даному напрямі пов'язані з розробленням прикладних методик реалізації суб'єктно-орієнтованого підходу в аудиторській практиці, зокрема з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств. Актуальним є також вивчення можливостей автоматизації оцінки ризиків суттєвого викривлення, інтеграції інструментів аналізу даних у процес аудиту та формування алгоритмів підтримки професійного судження аудитора в умовах цифровізації.

### Література:

1. Василюк М. М., Вітер С. А., Здирко Н. Г., Гайдучок Т. С. Аудит фінансової звітності у світлі міжнародних стандартів та принципів сталого розвитку // Сталій розвиток економіки. 2025. № 4 (55). DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-1>
2. Гаєвський О. О. Сучасні виклики в управлінні якістю аудиту в європейському регуляторному просторі: порівняльне оцінювання та напрями подальшого вдосконалення // Інноваційна економіка. 2025. № 4. DOI: <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2025.4.29>
3. Гнедіна К., Шелест А. Система внутрішнього контролю якості аудиторських послуг: особливості формування та напрями вдосконалення в аудиторських фірмах // Проблеми і перспективи економіки та управління. 2022. № 3 (27). С. 218—228. DOI: [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2021-3\(27\)218-228](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2021-3(27)218-228)
4. Гуцаленко Л. В. Забезпечення якості аудиту фінансової звітності в умовах цифровізації // Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2026. № 59. DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2026-59-6>
5. Жук В. М., Канцуров О. О., Мельник К. П. Концептуальні основи аудиторського забезпечення сталого розвитку сільських територій: монографія. Київ: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2021. 176 с. ISBN 978-966-669-551-5
6. Кармазіна Н. В. Концептуальні підходи до формування системи управління якістю публічного аудиту // Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 5. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2021.5.11>
7. Карпенко Є. А., Коба О. В. Підвищення якості аудиту в умовах діджиталізації // Цифрова економіка та економічна безпека. 2022. Вип. 1 (01). С. 56—61. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.1-9>
8. Костирко Р. О. Комплексна оцінка ризику в аудиті фінансової звітності: методичні аспекти та забезпечення якості // Економіка та суспільство. 2025. № 76. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-47>
9. Кузик Н. П., Шевчук К. В., Вершута Ю. С. Якість як детермінантна ознака аудиту фінансової звітності // Економіка та суспільство. 2024. № 70. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-137>
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. 2020. URL: [https://www.apob.org.ua/?page\\_id=3482](https://www.apob.org.ua/?page_id=3482) (дата звернення: 14.04.2026).

11. Москаль Н. Ключові аспекти ризик-орієнтованого підходу до системи управління якістю аудиторської фірми // Acta Academiae Beregsasiensis. Economics. 2024. № 5. С. 370—378.

12. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 14.04.2026).

13. Семенец А. О. Якість аудиту: до проблеми уточнення поняття // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики. 2021. № 4 (39). С. 156—166.

14. Царенко О. В. Методологічні підходи розбудови доміант системи управління якістю аудиторських послуг в Україні // Економіка та держава. 2022. № 4. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.4.4>

15. Царенко О. В. Особливості визначеності об'єкта локалізації зусиль при впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг // Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 5. С. 5—10.

16. Хомуляк Т. І., Любенко А. М. Особливості аудиту фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2023. № 7—8. DOI: <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2023-7-8-308-309-63-67>

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

18. Шевчук К., Левченко Ю., Дерев'янюк С. Суб'єктно-орієнтований підхід до забезпечення якості аудиту фінансової звітності // Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences. 2026. № 2. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2026-352-14>

19. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: офіц. сайт. URL: <https://www.apob.org.ua/> (дата звернення: 07.04.2026).

#### References:

1. Vasyliuk, M.M., Viter, S.A., Zdyrko, N.H. and Haiduchok, T.S. (2025), "Audit of financial statements in the light of international standards and sustainable development principles", *Stalyi rozvytok ekonomiky*, vol. 4 (55). <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-1>

2. Haievskiy, O.O. (2025), "Modern challenges in audit quality management in the European regulatory space: comparative assessment and directions for further improvement", *Innovatsiina ekonomika*, vol. 4. <https://doi.org/10.37332/2309-1533.2025.4.29>

3. Hnedina, K. and Shelest, A. (2022), "Internal quality control system of audit services: features of formation and directions for improvement in audit firms", *Problemy i perspektyvy ekonomiky ta upravlinnia*, vol. 3 (27), pp. 218—228. [https://doi.org/10.25140/2411-5215-2021-3\(27\)218-228](https://doi.org/10.25140/2411-5215-2021-3(27)218-228)

4. Hutsalenko, L.V. (2026), "Ensuring the quality of financial statement audit in the context of digitalization", *Seriia: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, vol. 59. <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2026-59-6>

5. Zhuk, V.M., Kantsurov, O.O. and Melnyk, K.P. (2021), *Kontseptualni osnovy audytorskoho zabezpechennia staloho rozvytku silskykh terytorii* [Conceptual foundations of audit support for sustainable development

of rural areas], NNTs "Instytut ahrarynoy ekonomiky", Kyiv, Ukraine.

6. Karmazina, N.V. (2021), "Conceptual approaches to the formation of the public audit quality management system", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 5. <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2021.5.11>

7. Karpenko, Ye.A. and Koba, O.V. (2022), "Improving audit quality in the context of digitalization", *Tsyfrova ekonomika ta ekonomichna bezpeka*, vol. 1 (01), pp. 56—61. <https://doi.org/10.32782/dees.1-9>

8. Kostyrko, R.O. (2025), "Comprehensive risk assessment in financial statement audit: methodological aspects and quality assurance", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 76. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-76-47>

9. Kuzyk, N.P., Shevchuk, K.V. and Vershuta, Yu.S. (2024), "Quality as a determinant feature of financial statement audit", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 70. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-137>

10. International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services (2020), available at: [https://www.apob.org.ua/?page\\_id=3482](https://www.apob.org.ua/?page_id=3482) (Accessed 14 April 2026).

11. Moskal, N. (2024), "Key aspects of the risk-oriented approach to the audit firm quality management system", *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, vol. 5, pp. 370—378.

12. Law of Ukraine "On audit of financial statements and auditing activity" (2017), available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Accessed 14 April 2026).

13. Semenets, A.O. (2021), "Audit quality: on the problem of concept clarification", *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky*, vol. 4 (39), pp. 156—166.

14. Tsarenko, O.V. (2022), "Methodological approaches to building the dominants of the audit services quality management system in Ukraine", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 4. <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.4.4>

15. Tsarenko, O.V. (2021), "Features of determining the object of localization of efforts in implementing the audit services quality control system", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 5, pp. 5—10.

16. Khomuliak, T.I. and Liubenko, A.M. (2023), "Features of auditing financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards", *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, vol. 7—8. <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2023-7-8-308-309-63-67>

17. Khrypiuk, V.I. and Kovalova, V.Yu. (2022), "Problematic issues of audit services quality", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 44. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-51>

18. Shevchuk, K., Levchenko, Yu. and Derevianko, S. (2026), "Subject-oriented approach to ensuring the quality of financial statement audit", *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*, vol. 2. <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2026-352-14>

19. Public Oversight Body for Auditing Activity (2026), available at: <https://www.apob.org.ua/> (Accessed 07 April 2026).

*Отримано редакцією журналу / Received: 23.04.26*

*Процеженовано / Revised: 01.05.26*

*Дата публікації / Published: 12.05.26*