



Якість аудиту:

підходи, індикатори та режими інспектування

1. Концепція та вимірювання якості аудиту
2. Індикатори якості аудиту (AQIs) та їх застосування
3. Зовнішні перевірки та режими інспектування
4. Системи забезпечення якості: міжнародний досвід



Co-funded by
the European Union



1

П И Т А Н Н Я

Концепція та вимірювання якості аудиту

Визначення, теоретичні моделі, міжнародна нормативна база



Що таке якість аудиту? Ключові визначення

1

DeAngelo (1981): базова модель

Ймовірність того, що аудитор одночасно виявить порушення у звітності ТА повідомить про нього. Дві складові: компетентність + незалежність. Стала фундаментом усіх наступних досліджень.

2

IAASB: широкий підхід

Якість аудиту — досягнення цілей аудиторських завдань відповідно до МСА, підвищення впевненості користувачів у фінзвітності. Охоплює вхідні ресурси, процес, результат та контекст (IAASB, 2014).

3

FRC / PCAOB: регуляторний кут

Акцент на захисті суспільного інтересу. PCAOB: «аудит відповідає стандартам і точно відображає фінансовий стан». FRC виокремлює культуру аудиторської фірми як детермінанту якості.

Теоретичні моделі якості аудиту



Модель входів/виходів (IAASB)

Вхідні фактори → аудиторський процес → результат → контекст фірми, мережі, зовнішнє середовище



Агентська теорія (Jensen & Meckling)

Аудитор — незалежний монітор між принципалом (акціонер) та агентом (менеджер); якість = зниження інформаційної асиметрії



Теорія страхування (Wallace)

Аудит як страхування від ризику помилок → якість визначається глибиною покриття ризиків



Системний підхід (Knechel et al., 2013)

Якість = функція фірми, команди, клієнта, регулятора; жоден чинник не діє ізольовано



Концепція «достатньої якості»

Якість не максимізується — вона досягає прийняттого порогу.
Marginal cost = marginal benefit (Dye, 1993)

Порівняння підходів

Модель	Фокус	Обмеження
DeAngelo	Дві змінні: компетент. + незалежн.	Спрощена, не охоплює контекст
IAASB	Системна, 5 детермінант	Важко операціоналізувати
Knechel	Мультирівнева	Складність вимірювання
РКАОВ	Регуляторна	США-центрична

Джерела: Knechel, W.R. et al. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. AJPT, 32(Suppl. 1), 385–421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350> | Jensen & Meckling (1976). Theory of the Firm. JFE, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)



Підходи до вимірювання якості аудиту

1

Проксі через результати

Дискреційні нарахунки (Jones model, 1991), Going concern-думки, рестейтменти, виявлення шахрайства. Широко використовуються в емпіричних дослідженнях; але — лаговий ефект, ендогенність.

2

Проксі через характеристики аудитора

Розмір фірми, спеціалізація галузі, тривалість мандату, розмір гонорару, репутація (Big 4 / non-Big 4). Легко спостерігати, проте — проксі, а не пряма міра.

3

Прямі індикатори (AQIs)

РСАОВ (2015), FRC (2020) — набір кількісних та якісних показників: реальний час партнера, результати перевірок, тон «згори». Детально — у Питанні 2.



Міжнародна нормативна база забезпечення якості

ISA 220 (переглянутий, 2022)

Управління якістю окремих аудиторських завдань. Набрав чинності з 15.12.2022.

ISQM 1 / ISQM 2

Системи управління якістю фірми та огляду якості завдань. Замінили ISQC 1 з 2022 р.

Директива ЄС 2014/56/EU

Обов'язковий аудит PIE: ротація, заборона послуг, нагляд EAIG → орієнтир для реформ у країнах-членах ЄС.

PCAOB AS 1000 (США)

Пакет стандартів General Responsibilities — модернізація 2023–2024, акцент на Due Care та скептицизмі.

IESBA Кодекс етики (2023)

Незалежність, конфлікт інтересів, ротація партнера — підвалини системної якості.

Ключова тенденція ЄС 2022–2025

- ▶ ISQM 1 & 2 — системний риск-орієнтований підхід замість контрольних списків
- ▶ Посилення нагляду органів PIE-аудиту (СЕАОВ-координація)
- ▶ ESG-аудит: ISSA 5000 (проект 2024) — перша міжнар. настанова
- ▶ Цифровізація: стандарти для аудиту AI-систем (IAASB, 2024)
- ▶ Convergence EU ↔ IAASB — зменшення регуляторних розривів



Co-funded by
the European Union



2

П И Т А Н Н Я

Індикатори якості аудиту (AQIs)

Класифікація, практика PCAOB/FRC, застосування в нагляді



AQIs: сутність та класифікація

1

Що таке AQI?

Кількісний або якісний показник, що сигналізує про ймовірний рівень якості аудиту. Не є прямою мірою — це індикатор, що дозволяє аудиторам, комітетам з аудиту та регуляторам ухвалювати рішення на основі даних (PCAOB, 2015).

2

Три категорії PCAOB

① Аудиторська фірма (ресурси, навантаження, тон): частка проверених завдань, оборотність персоналу. ② Завдання (специфіка клієнта): час партнера, розмір гонорару vs ризик. ③ Результати (ринок): рестейтменти, SEC-дії, Going concern.

3

FRC AQIs (UK, 2020–2024)

8 категорій індикаторів: культура, люди, робота, управління, ланцюжок цінностей, технології, клієнти, фінанси. Щорічний Audit Quality Review звітує по Big 4 + 4 mid-tier з 2021 р.

Ключові AQIs: огляд за PCAOB та FRC



Категорія	Індикатор (приклад)	Джерело	Рівень
Персонал / ресурси	Частка часу партнера на завданні; плинність кадрів	PCAOB, FRC	Фірма / завдання
Незалежність	Частка non-audit fees; заборонені послуги PIE	ISA 290, EU Dir.	Завдання
Результати перевірок	Частка завдань з порушеннями за PCAOB inspection	PCAOB, EAIG	Фірма
Неперервність	Частка правильних going concern opinions	Empirical lit.	Завдання
Рестейтменти	Кількість переробок після аудиту, вплив на прибуток	SEC, FRC	Ринок
Тон зверху	Якісна оцінка культури незалежності (опитування)	FRC, IAASB	Фірма
Технологічна зрілість	Частка застосування data analytics у вибірці	FRC (новий, 2023)	Фірма

Джерела: PCAOB (2015) https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2015-06-30_AQI_Concept_Release.pdf | FRC (2024) <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-quality/audit-quality-indicators> | Knechel et al. (2013) <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>



Емпіричні свідчення: AQIs та якість аудиту

1

Розмір гонорару та якість

Caramanis & Lennox (2008): зниження годин аудиту → зростання дискреційних нарахувань (n=1,522 грец. компанії).
Blankley et al. (2012): аномально низький гонорар — предиктор рестейтментів.
Сигнал: fee pressure = risk flag.

2

Партнер vs фірма

Chi et al. (2009): якість аудиту варіює більше на рівні партнера, ніж фірми.
Ferguson et al. (2004): галузева спеціалізація партнера → нижчі дискреційні нарахування. Висновок: інспектування має охоплювати рівень партнера.

3

Культура фірми як AQI

Nolder & Kadous (2018): professional identity > commercial identity → вища якість суджень.
FRC (2023) Thematic Review: фірми з чіткою якісною культурою — менше відхилень при інспектуванні. Вимірюється через опитування та tone-at-the-top аналіз.



AQIs на практиці: аудиторський комітет та регулятор

Аудиторський комітет (IAASB)

Запит AQIs у фірми до та після завдання; включення у звіт аудиторського комітету для акціонерів

Регулятор (PCAOB, EAIG)

AQIs як основа для планування інспекцій: risk-based відбір завдань, що ймовірно мають дефекти

Банківський/страховий нагляд (ЄСБ)

EBA Guidelines (2021): AQIs включені до процесу призначення зовнішніх аудиторів системних банків ЄС

Обмеження AQIs

Ризик «managing the metric»: фірми оптимізують індикатори, не покращуючи суть якості (Goodhart's Law)

Рекомендація IAASB (2022)

Використовувати AQIs у комбінації з якісним діалогом, а не як самоціль

Практичний алгоритм використання AQIs

- ① Відбір релевантних AQIs (тип завдання, галузь, PIE/non-PIE)
- ② Встановлення бенчмарків (peer group, trend, regulator threshold)
- ③ Збір даних від фірми + зовн. джерела (PCAOB database)
- ④ Аналіз відхилень → визначення зон ризику
- ⑤ Комунікація з аудиторами та аудиторським комітетом
- ⑥ Моніторинг у динаміці (min. 3 роки для виявлення трендів)



Co-funded by
the European Union



3

П И Т А Н Н Я

Зовнішні перевірки та режими інспектування

РСАОВ, FRC, EAIG/СЕАОВ — моделі, методологія, результати



Моделі зовнішнього інспектування якості аудиту

1

Модель I: Peer review (саморегуляція)

Перевірка «рівний перевіряє рівного» — практика США до 2004 р., досі діє у ряді юрисдикцій для non-PIE фірм. Критика: конфлікт інтересів, знижений стимул виявляти проблеми (Hilary & Lennox, 2005).

2

Модель II: Державний регулятор (PCAOB / FRC / EAIG)

Незалежний публічний наглядовий орган; мандат на інспекцію всіх зареєстрованих фірм, що аудитують публічні компанії. Щорічні / циклічні перевірки. Домінантна модель після Sarbanes-Oxley (2002).

3

Модель III: Кооперативний нагляд (EAIG)

ЄС: СЕАОВ координує наглядові органи 27 держав-членів. Транскордонне інспектування мереж Big 4 — спільні групи. Особливість: принцип «головного наглядача» (lead regulator) для мережевих фірм.



Методологія PCAOB: від ризику до висновків

Відбір завдань (risk-based)

AQIs + попередні результати + ринкова сигналізація → щорічний план. Великі фірми: щорічно; малі: кожні 3 роки.

Фаза 1: перевірка документів

Аудиторський файл, робочі документи, кореспонденція з клієнтом — перевірка відповідності AS.

Фаза 2: інтерв'ю

Партнер завдання + менеджери + рецензент якості завдання (EQCR). Оцінка скептицизму та розуміння бізнесу клієнта.

Часткові + публічні звіти

Part I (публічна): дефекти по завданнях. Part II (конфіденційна): системні проблеми фірми → розкривається, якщо не усунені за 12 міс.

Класифікація дефектів

Critical: аудитор не отримав достатніх доказів по суттєвому твердженню. Less than critical: процедурний недолік без впливу на думку.

PCAOB 2023: ключові дані

~800

zareestrovanih firm u 50+ krajnah

34%

chastka perevirenihih zavdan' Big 4 z defekтами Part I (2023)

46%

chastka non-Big 4 zavdan' z defekтами (2023)

↑12 pp

zrostan'ya defektiv' za 2019–2023 (Big 4)

55+

krajn охоплено PCAOB cross-border inspections



FRC та EAIG: особливості європейського підходу

1

FRC Audit Quality Review (UK)

Щорічний огляд найбільших завдань PIE: 60–80 завдань / рік. З 2022 р. — нова методологія: ризик-профіль + тематичні перевірки (ESG, going concern, estimates). Рейтинг: 1 (найвищий) — 4. FRC 2024: лише 25% завдань Big 6 оцінені «Good».

2

EAIG (EU Public Oversight)

European Audit Inspection Group: 27 органів + ЄС. Стандарт спільних інспекцій мережових фірм. Peer review між органами — взаємне підтвердження якості нагляду. Щорічний Transparency Report виявляє системні ризики по ЄС.

3

Порівняльна ефективність: дані

Carcello et al. (2011): впровадження PCAOB → зниження дискреційних нарахунків у публічних компаніях. Aobdia (2018): завдання, перевірені PCAOB, мають вищу якість у наступному році. Але: Lamogeaux (2016) — ефект залежить від жорсткості інспектора.

Вплив інспектування та напрями реформ



Доведений ефект інспекцій

Перевірені завдання → вища якість у наступному циклі (Aobdia, 2018; PCAOB дані). Але ефект затухає без повторних перевірок.

Ризик «інспекційного theater»

Фірми покращують документацію, а не суттєвість аудиту. Regulators shift: більше фокус на суджень, а не compliance.

Тематичні інспекції (FRC, 2023–24)

Cybersecurity, ESG-оцінки, going concern post-COVID — нові предмети огляду відповідно до ризиків ринку.

AI в аудиті — регуляторний виклик

IAASB Discussion Paper (2023): потрібні нові стандарти для аудиту AI-generated data. Інспектори ще не готові перевіряти алгоритмічні процедури.

Напрями реформ ЄС (2024+)

Перегляд EU Audit Regulation: зниження тягаря для SME-аудиторів, посилення PIE-нагляду, EU-wide inspection convergence.

Цикл інспектування якості

①

Планування: відбір завдань на основі AQIs та ризику

②

Перевірка файлу завдання та документації

③

Інтерв'ю: партнер, EQCR, менеджмент фірми

④

Попередні висновки → відповідь фірми

⑤

Фінальний звіт: Part I (публічна) + Part II

⑥

Моніторинг усунення дефектів (12–18 міс.)



Co-funded by
the European Union



4

П И Т А Н Н Я

Системи забезпечення якості: міжнародний досвід

ISQM-впровадження, Big 4 практики, реформи в Україні та ЄС



ISQM 1: системний підхід до управління якістю фірми

1

8 компонентів системи ISQM 1

① Governance & leadership ② Relevant ethical requirements ③ Acceptance & continuance ④ Engagement performance ⑤ Resources ⑥ Information & communication ⑦ Monitoring & remediation ⑧ Risk assessment process. Кожен компонент містить цілі якості → відповідні заходи.

2

Risk-based логіка (vs ISQC 1)

ISQM 1 замінив «comply or explain» на risk-based: фірма сама визначає ризики якості → встановлює цілі → розробляє заходи → моніторить. Принципово відмінна від чекліст-підходу ISQC 1. Набрал чинності 15.12.2022.

3

ISQM 2: рецензування якості завдань

EQCR обов'язковий для всіх PIE-завдань та завдань підвищеного ризику. Рецензент — не учасник команди, незалежний. Критерії призначення + об'єктивність + документування оцінки. Суттєво посилює другий рівень контролю.



Практики Big 4: прозорість та звіти про якість

Transparency Reports (ЄС, обов'язкові)

Відповідно до Reg. 537/2014: кожна PIE-фірма публікує щорічний звіт про систему якості, незалежність, доходи, ротацію.

Voluntary AQI Reporting (Big 4)

Deloitte, EY, KPMG, PwC — добровільні звіти за PCAOB/FRC AQI-метрикою. PwC Global AQI Report (2023): 25+ метрик по 151 країні.

Root cause analysis (FRC вимога)

Фірми Big 4 зобов'язані щорічно представляти FRC аналіз першопричин дефектів за попередній рік та плани remediation.

Network QM vs Local QM

Централізовані мережеві стандарти (Global Audit Methodology) + локальні адаптації. ISQM 1 вимагає, щоб локальна фірма відповідала, навіть якщо мережа надає ресурси.

Культура якості як стратегія

McKinsey/EY дослідж. (2022): фірми з топ-10% культури якості — вдвічі менше дефектів. FRC: culture assessment = ключова умова ліцензії.

Вимоги до Transparency Report (EU Reg. 537/2014)

- Опис правової структури та власності
- Мережа та її правові / структурні домовленості
- Система управління якістю фірми
- Останні результати внутрішніх перевірок якості
- Перелік PIE-клієнтів за рік
- Практика незалежності та підтвердження
- Продовження навчання партнерів та персоналу
- Фінансова інформація (доходи за типом послуг)



Система якості аудиту в Україні: реформи та виклики

1

Законодавча база (після 2018 р.)

ЗУ «Про аудит фінансової звітності» (2018): запроваджено ISQC 1 / ISA обов'язково; АПУ → Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНА). PIE-аудитори: обов'язкова реєстрація + зовнішні перевірки ОСНА.

2

ОСНА: перші результати (2020–2024)

Перевірено ~30 PIE-аудиторів за 2020–2023 рр. Типові дефекти: недостатня EQCR-документація, слабкий скептицизм при оцінках. ОСНА публікує результати перевірок — крок до прозорості. Виклик: брак досвідчених інспекторів.

3

Шлях до ISQM 1 та євроінтеграція

ЗУ про аудит (поправки 2023): перехід на ISQM 1 / ISQM 2 для PIE-фірм до 2025 р. Асоціація Україна–ЄС: гармонізація з EU Audit Directive — умова для участі в СЕАОВ. Підтримка USAID/EUACI: технічна допомога в розбудові ОСНА.



Якість аудиту: синтез

- ▶ Якість = система | Компетентність + незалежність + культура + контекст — не одновимірний конструкт (IAASB Framework).
- ▶ AQIs — інструмент, не ціль | Риск-інформоване управління якістю вимагає набору метрик; Goodhart's Law: метрика ≠ якість.
- ▶ Інспектування має ефект | Емпіричні дані (Aobdia, 2018) підтверджують: завдання після перевірки — кращої якості. Але ефект потребує підтримки.
- ▶ ISQM 1 — зміна парадигми | Від checklist-compliance до risk-based management: фірма сама будує систему і відповідає за неї.
- ▶ Україна на правильному шляху | OCHA + ISQM 1 перехід + СЕАОВ-конвергенція — відповідає Best EU Practice. Потрібен досвід та ресурси.