

**Інтелектуалізація аудиту: зарубіжний досвід та особливості використання
в українській практиці**

Хорунжак Надія Михайлівна

доктор економічних наук, професор, Західноукраїнський національний університет, м. Тернопіль, Україна, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7434-5456>, Researcher ID: AAY-5307-2021; Scopus ID: 57200936777

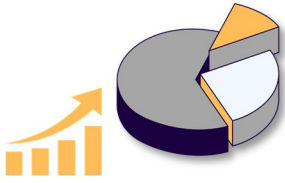
Лукановська Ірина Романівна

кандидат економічних наук, доцент, докторантка кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнський національний університет, м. Тернопіль, Україна, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5591-6487>, Researcher ID: H-2280-2017; Scopus ID: 57224055961

Прийнято: 19.10.2024|Опубліковано: 29.10.2024

Анотація. В епоху Індустрії 4.0 та Індустрії 5.0, де інтегруються людські навички в передові технології, традиційний аудит поступово зазнає змін під впливом цифрових технологій, глобалізації та нових вимог до компетенцій фахівців. У статті досліджено зарубіжний досвід інтелектуалізації аудиту, що охоплює впровадження передових методів навчання, використання інформаційних технологій та міжнародних стандартів як важливого напрямку у підготовці фахівців з аудиту.

Мета статті полягає в проведенні дослідження зарубіжного досвіду та засад підготовки фахівців з аудиту для їх використання і впровадження в українську практику. Для досягнення мети застосовувалися **методи**

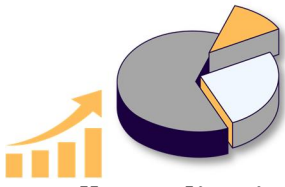


теоретичного та емпіричного дослідження. Теоретичний аналіз охоплював вивчення наукової літератури, нормативно-правових документів, а також міжнародних стандартів та сертифікаційних вимог у сфері аудиту. Емпіричні методи включали дослідження практичного досвіду міжнародних та українських аудиторських компаній щодо професійного розвитку працівників, а також аналіз відкритих даних і звітів про ефективність різних освітніх програм. Метод систематизації та узагальнення був застосований для розробки рекомендацій щодо впровадження елементів інтелектуалізації у вітчизняну систему підготовки аудиторів.

Результати методологічного дослідження показують, що українська система підготовки аудиторів потребує модернізації для підвищення її відповідності світовим вимогам. Виявлено проблеми, зокрема обмежений доступ до міжнародних програм та недостатнє використання сучасних методів навчання. Серед запропонованих рішень – інтеграція міжнародних сертифікаційних програм, впровадження системи безперервного професійного розвитку, а також активізація співпраці з міжнародними аудиторськими організаціями. У статті запропоновано впровадження інтелектуальних підходів у навчальні програми, що охоплюють аналітичні інструменти, роботу з великими даними та автоматизацію аудиту. Це дозволить готувати фахівців, здатних ефективно працювати у динамічному середовищі та відповідати викликам сьогодення.

У **висновках** резюмовано, що використання позитивного зарубіжного досвіду підготовки фахівців з аудиту матиме хороші удосконалюючі наслідки в Україні.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, цифровізація, фахівці з аудиту, зарубіжний досвід.



Intellectualization of Auditing: Foreign Experience and Features of Application in Ukrainian Practice

Nadiya Khorunzhak

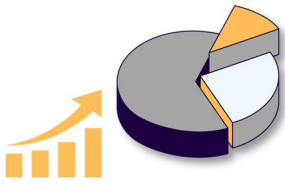
Doctor of Economic Sciences, Professor West Ukrainian National University,
Ternopil, Ukraine, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7434-5456>, Researcher
ID: AAY-5307-2021; Scopus ID: 57200936777

Iryna Lukanovska

PhD, Doctoral student of the Department of Accounting and Taxation West Ukrainian
National University, Ternopil, Ukraine, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5591-6487>, Researcher ID: H-2280-2017; Scopus ID: 57224055961

Abstract. In the era of Industry 4.0 and Industry 5.0, where human skills are integrated into advanced technologies, traditional audit is gradually changing under the influence of digital technologies, globalization and new requirements for the competencies of specialists. The article examines the foreign experience of audit intellectualization, which includes the introduction of advanced teaching methods, the use of information technology and international standards as an important area in the training of audit professionals.

The purpose of the article is to conduct a study of foreign experience and principles of training audit professionals for their use and implementation in Ukrainian practice. To achieve this goal, theoretical and empirical **research methods** were used. The theoretical analysis included the study of scientific literature, regulatory documents, as well as international standards and certification requirements in the field of audit. The empirical methods included the study of the practical experience of international and Ukrainian audit companies in the professional development of employees, as well as the analysis of open data and reports on the effectiveness of various educational programs. The method of systematization and generalization was



used to develop recommendations for the introduction of intellectualization elements in the national system of auditor training.

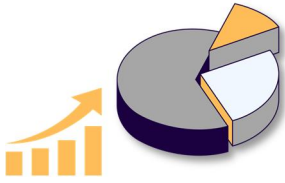
The results of the methodological study show that the Ukrainian system of auditor training needs to be modernized to increase its compliance with international requirements. Problems have been identified, including limited access to international programs and insufficient use of modern teaching methods. Among the proposed solutions are the integration of international certification programs, the introduction of a system of continuous professional development, and the intensification of cooperation with international audit organizations. The article proposes to introduce intelligent approaches into the curricula covering analytical tools, big data and audit automation. This will allow training specialists who are able to work effectively in a dynamic environment and meet the challenges of today.

The conclusions summarize that the use of positive foreign experience in training audit professionals will have good improvement effects in Ukraine.

Keywords: audit, audit activity, digitalization, audit professionals, foreign experience.

Постановка проблеми. Здійснення аудиторської діяльності в розвинених зарубіжних країнах в сучасних умовах вимагає застосування сучасних інноваційних підходів, здатних враховувати внутрішні та зовнішні виклики і ризики. В складі таких підходів слід виокремити аналітичні методи оцінки, зокрема на базі великих даних, штучного інтелекту, технологій блокчейн. Інноваційність як характерна риса сучасного аудиту забезпечує не тільки підвищення якісних параметрів аудиторських послуг і їхніх результатів, а й суттєво розширює можливості та перспективи розвитку аудиторської діяльності загалом.

В зарубіжній практиці аудиту застосування сучасного аналітичного інструментарію досить поширене явище. З його допомогою забезпечується точна і реальна оцінка облікових даних, уможлиблюється формування адекватних



стратегічних планів діяльності з урахуванням існуючих ризиків, а також досягається підвищення ефективності та результативності аудиту. Однією з проблем, яка пов'язана з застосуванням сучасного інструментарію в аудиті та використанням для здійснення його процесів комп'ютерної техніки і спеціалізованих програм є наявність фахівців з відповідними знаннями та вміннями.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішення проблеми підготовки висококваліфікованих фахівців-аудиторів в сучасних умовах має низку специфічних моментів. Від рівня фаховості повною мірою залежить якість аудиторських послуг, що, своєю чергою, позначається на ефективності такого роду діяльності. У багатьох статтях, присвячених організації та практиці аудиту прямо чи опосередковано розглядаються питання підготовки аудиторів. Тобто це питання активно дискутується й досліджується багатьма вченими, серед яких слід назвати таких як Бондар В. П., Бугай Н. О., Крупка Я. Д., Літікова О. І., Фабіянська В. Ю., Шаповал Г. М., Шульга С. В. та багато інших [1-10].

Шаповал Г. М., висвітлюючи питання підготовки фахівців зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування, які в більшості випадків стають аудиторами, стверджує що: «Навички, які вимагаються від бухгалтера-професіонала, можна згрупувати в п'ять груп: 1) інтелектуальні; 2) технічні й функціональні; 3) особисті; 4) організаційні й ділові управлінські; 5) комунікативні здатності» [8, с. 103].

Натомість Літікова О. І. акцентує увагу в своєму дослідженні не на навичках, а на компетентностях. Авторка стверджує, що: «ключові компетентності майбутніх фахівців з обліку та аудиту, які працюватимуть за МСФЗ ... це: соціальна компетентність (1); мотиваційна компетентність (2); функціональна компетентність (3)» (рис. 1) [5].

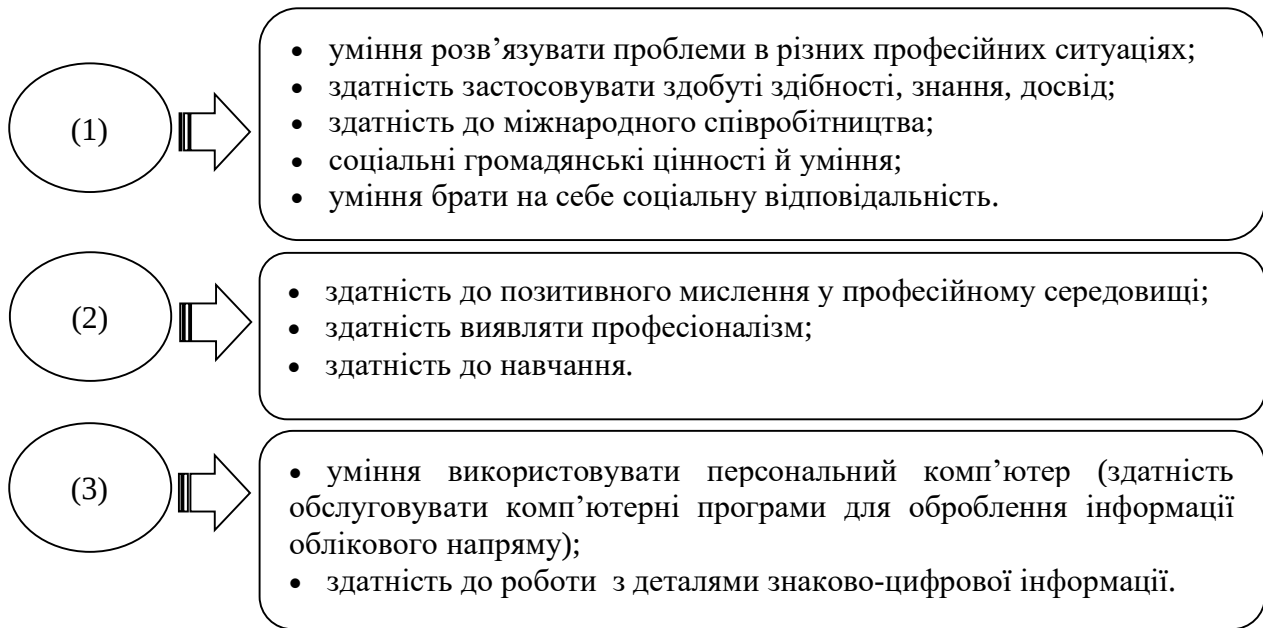
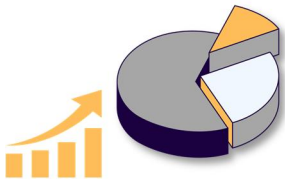


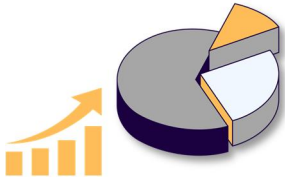
Рис. 1. Зміст основних копетентностей фахівців з обліку і аудиту за Літіковою О. І.

Примітка: сформовано на основі [5].

Варто зауважити, що в такому складі, і навички, відзначені в дослідженні Шаповал Г. М., і компетентності, ідентифіковані Літіковою О. І., загалом повною мірою охоплюють більшість сучасних вимог до фахівців у сфері аудиту, однак при цьому є проблема практичної складової.

Бугай Н. О. щодо цього відзначає, що : «на відміну від іноземних закладів, вітчизняні дають більше теоретичних знань, а в західних школах постійно проводяться тренінги, ігри для того, щоб студенти на практиці розуміли аудит в різнобічному та глибинному понятті» [3].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Визнання недосконалості в забезпеченні практичної підготовки у фахівців з обліку і аудиту підводить до думки про потребу подолання цієї прогалини [1; 12; 13]. Саме тому, зарубіжний досвід в цих питаннях може стати добрим прикладом для наслідування [11-15]. Відтак, методологічне дослідження зосереджено на подоланні прогалин у практичній підготовці українських фахівців з аудиту. Адже, попри значний досвід у розвинених країнах, в Україні все ще існує низка



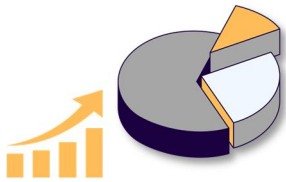
невирішених проблем, які обмежують ефективну та якісну підготовку аудиторів. По-перше, українська система аудиторської освіти лише частково інтегрована з міжнародними стандартами, такими як ISA (International Standards on Auditing), а сертифікаційні програми (наприклад, ACCA чи CPA) досі не є масово доступними для студентів і практиків. Це створює розрив між вимогами глобального ринку та можливостями українських фахівців. По-друге, в Україні недостатньо розвинена система безперервного професійного розвитку, що є ключовою складовою підготовки аудиторів у міжнародній практиці.

Розв'язання цих проблем потребує комплексного підходу, що включає оновлення нормативно-правової бази, розвиток міжнародної співпраці, удосконалення навчальних планів, впровадження сучасних інтерактивних навчальних методик і посилення практичної складової. Все це, в свою чергу, дозволить підвищити рівень підготовки фахівців, забезпечивши їх необхідними знаннями та навичками, що відповідають міжнародним стандартам. Такий підхід, на нашу думку, сприятиме зменшенню розриву між вимогами глобального ринку та можливостями українських аудиторів.

Мета статті полягає в проведенні дослідження зарубіжного досвіду та засад підготовки фахівців з аудиту для їх використання і впровадження в українську практику.

Виклад основного матеріалу. Підготовка фахівців для аудиту передбачає застосування поетапного підходу. Зазвичай це отримання певного рівня освіти і спеціальності, досягнення встановленого стажу роботи за фахом плюс отримання ліцензії (ліцензування та сертифікація). Загалом є певні особливості підготовки такого роду фахівців, які сприяють високому професіоналізму аудиторів.

В розвинених країнах вони включають сертифікацію, стандартизацію, професійну етику, адаптацію до галузевих особливостей та інші складові (табл. 1).

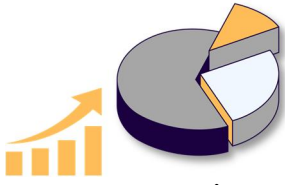


Таблиця 1

Особливості підготовки фахівців з аудиту у розвинених зарубіжних країнах

Особливості	Коротка характеристика в розвинених країнах	Україна
Міжнародна сертифікація	Обов'язкове отримання міжнародних сертифікатів, таких як CPA (Certified Public Accountant) у США, ACA (Associate Chartered Accountant) у Великобританії, або ACCA (Association of Chartered Certified Accountants). Такі сертифікації передбачають проходження комплексних екзаменів, а також обов'язковий досвід практичної роботи.	-
Адаптація до міжнародних стандартів	Навчальні програми для аудиторів включають вивчення Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) та Міжнародних стандартів аудиту (ISA). Це важливо для забезпечення відповідності аудиту глобальним стандартам та уніфікації звітності.	+
Тривала професійна підготовка	Зазвичай, підготовка до професії аудитора триває від трьох до п'яти років. Це включає не лише теоретичну освіту, але й обов'язкову практичну підготовку, здебільшого у великих аудиторських компаніях (Big Four: Deloitte, PwC, EY, KPMG).	+/-
Підвищення кваліфікації	Професійні аудиторські організації вимагають постійного навчання і сертифікації аудиторів, навіть після отримання базової кваліфікації. Наприклад, програми безперервного професійного розвитку (CPD) дають можливість підтримувати актуальні знання в сфері аудиту та обліку.	+
Етика та професійна відповідальність	Підготовка аудиторів акцентує увагу на етичних стандартах і кодексах професійної поведінки, що важливо для захисту репутації професії та забезпечення надійності аудиторських звітів	+
Використання сучасних технологій	У навчальних програмах для аудиторів велика увага приділяється навчанню роботі з новітніми технологіями, такими як аналітика великих даних, штучний інтелект та блокчейн, які активно використовуються в сучасному аудиті для підвищення ефективності і точності перевірок.	+/-
Розвинена система інтернатур і стажувань	Велика кількість програм передбачає стажування у провідних компаніях, що допомагає майбутнім аудиторам здобути практичний досвід під керівництвом досвідчених фахівців.	+/-
Адаптація до галузевих особливостей	Спеціалізована підготовка аудиторів. Наприклад, існують програми для підготовки аудиторів у фінансовій сфері, сфері охорони здоров'я, державному секторі тощо. Це дозволяє глибше вивчити специфіку галузі та підвищити якість аудиту.	-

Примітка: сформовано на основі аналізу чинної практики



Вказані в табл. 1 особливості сприяють підвищенню професійного рівня, що позитивно впливає на якість аудиторських послуг і довіру до професії, однак в Україні деякі з них реалізуються не повною мірою, або ж взагалі не практикуються.

Крупка Я. Д. щодо проблем, які є в Україні в питаннях підготовки фахівців з обліку і аудиту, розмежовує їх на : «ті, що викликані організаційними чинниками й ті, що вимагають покращення підготовки кадрів» [4, с.25]. Вчений деталізує обидва види проблем і пропонує власні шляхи їх вирішення. Зокрема, Крупка Я. Д. виражає думку про потребу оптимізації суб'єктів, що здійснюють підготовку фахівців, а також розвинув питання удосконалення її змісту. В контексті останнього науковець пропонує чотири пропозиції: «встановити чітку послідовність викладання фахових дисциплін; ... передбачати навчальними планами індивідуальну роботу в обсязі не менше 2 годин; ... формувати електронні науково-методичні комплекси; ... практикувати створення навчальних бухгалтерій» [4, с.28].

Визнання існування прогалин в підготовці фахівців з аудиту актуалізує проведення досліджень, які можуть допомогти виробленню удосконаленого підходу. Надзвичайно хороший приклад вирішення підготовки кадрів з аудиту пропонують у своїх дослідженнях зарубіжні вчені. Їхній досвід і рекомендації, на наш погляд, будуть корисними для впровадження в українську освітню практику.

Зокрема, позитивної оцінки заслуговує досвід Китаю, який описується в праці таких дослідників як Цін Лін, Яньчжун Ю. [11]. Вони справедливо вважають, що навчальні плани для підготовки аудиторів мають бути реконструйовані відповідно до національних стандартів з урахуванням застосування цифрових технологій і штучного інтелекту. Відповідно, доцільним є включення в перелік дисциплін з підготовки фахівців в сфері аудиту такі як: цифровий інтелект, бухгалтерський облік, аудит, хмарний аудит, великі дані, блокчейн, моделювання та візуалізація й інші.

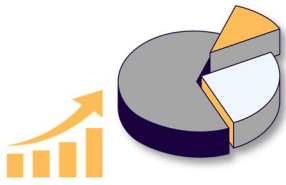
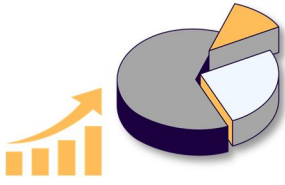


Рис. 2. Система навчання з аудиту, орієнтованого на інтелектуалізацію

Примітки: узагальнено за [11, с.4]; * - напрямок соціального аудиту: Положення про аудит

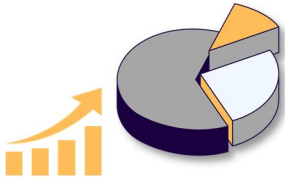


На рис. 2 репрезентовано модель багаторівневого практичного навчання, запропонована вищеназваними автори для реалізації в Китаї, яка адаптована нами до українських національних умов.

Загалом побудова системи багаторівневого навчання є виправданою при підготовці фахівців у сфері аудиту. Попри те, що стати аудитором одразу після закінчення навчального закладу, безумовно, не вдасться в силу нормативно-законодавчих вимог, надання освітньою системою необхідних базових знань і вмінь – важливе завдання, яке має бути реалізоване у найближчий час. Саме комплексність в підготовці фахівців уможливить високу кадрову якість, яка окрім теоретичних здобутків включатиме добру практичні складову завдяки організації тренінгів, стажування, практики, кваліфікаційних іспитів тощо.

Важливим позитивним зарубіжним досвідом в цьому плані також є зміцнення й розширення практики за межами навчальних закладів і використання більшої кількості навчальних курсів, які передбачають практичну складову. Окрім цього, китайський досвід, який в сучасних умовах орієнтований на використання цифровізації, одночасно опирається не тільки на професійні компетентності, а й має в своїй основі високу фахову етику і цінності, в тому числі засновані на національних пріоритетах і політиці. Не можна їх автоматично поширювати на українську систему освіти через суттєві ідейні відмінності, однак знайти нашу національну точку поєднання ідеологічних і політичних елементів в інтегрованій системі професійної підготовки одне з важливих стратегічних завдань наших освітніх інституцій.

Висновки. З проведеного дослідження можна резюмувати, що використання позитивного зарубіжного досвіду підготовки фахівців з аудиту матиме хороші удосконалюючі наслідки в Україні. При цьому навчальні плани мають систематично підлягати оновленню. Найбільш вагомими елементами комплексної системи навчання слід вважати оптимальне поєднання професійної, практичної та ідейно-політичної складових. Але при цьому перша та друга складові слід орієнтувати на посилення цифрової конструкції (в контексті

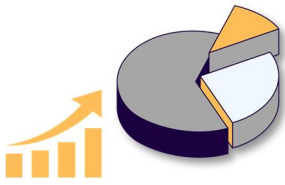


вивчення підходів, заснованих на аналізі великих даних, інтелектуалізації) та на активний розвиток міждисциплінарно-орієнтованого навчання. Не менш важливим є також практикоорієнтовність цих складових. Щодо третьої складової, то її атрибутами мають бути правосвідомість, соціальна і суспільна відповідальність.

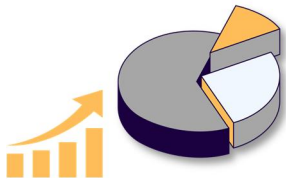
В перспективі актуальними стають дослідження вимог щодо підвищення кваліфікації викладацького складу й посилення педагогічних здібностей і розширення професійного кругозору. Потребують розробки також засади й умови поглиблення співробітництва між вищими навчальними закладами та господарюючими суб'єктами, а також аудиторськими фірмами. Орієнтація на інтелектуалізацію вимагає також проведення досліджень в питаннях створення практичних комп'ютеризованих платформ для проведення цифрового аудиту, пошуку напрямів захисту інформації в таких системах, а також розвитку інноваційних методів навчання (ситуаційного, евристичного, гібридного (зокрема онлайн та офлайн, що в умовах війни надзвичайно актуально) та інших).

Список використаних джерел

1. Бессонова Г. П. Проблеми розвитку аудиту і аудиторських послуг в Україні. *Ефективна економіка*. Електронне фахове видання. 2020. №12. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.12.94
2. Бондар В. П. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія «Економічні науки». 2017. № 1. С. 3–10. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2017-1\(79\)-3-10](https://doi.org/10.26642/jen-2017-1(79)-3-10)
3. Бугай Н. О. Сучасний стан, певні підходи до професійної підготовки фахівців-аудиторів та критерії працевлаштування. *Ефективна економіка*. 2015. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3973>. (дата звернення 27.09.2024)



4. Крупка Я. Д. Проблеми підготовки фахівців з обліку і аудиту. *Збірник тез доповідей Міжнародної навчально-методичної конференції* (10-11 грудня 2009 р.). Суми: УАБС НБУ, 2010. С.25-28.
5. Літікова О. І. Професійна компетентність майбутніх фахівців з обліку та аудиту в умовах запровадження МСФЗ. *Народна освіта*. Електронне наукове фахове видання. URL: https://www.narodnaosvita.kiev.ua/?page_id=2370. (дата звернення 25.09.2024)
6. Попов А. Використання технологій на основі штучного інтелекту в аудиті. *Kreston Ukraine*. 2023. URL: <https://kreston.ua/vykorystannia-tekhnologiy-na-osnovi-shtuchnoho-intelektu-v-audyti/> (дата звернення 27.09.2024)
7. Фабіянська В. Ю. Удосконалення професійних вимог до аудиторів за умов реформування незалежного аудиту в Україні. *Бізнес Інформ*. 2020. №7. С.189-199. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-7-189-199>
8. Шаповал Г. М. Введення в спеціальність (Вступ до фаху): конспект лекцій для здобувачів денної та заочної форм навчання спеціальності 071 – Облік і оподаткування. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021. 154 с.
9. Шульга С. В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2019. № 3. С. 67-75. DOI: 10.31767/nasoa.3.2019.06.
10. Лукановська, І. Р. Аудит професійності та фаховості як напрямок розширення аудиторських послуг. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2024. 3 (12). 105-110. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.12-19>
11. Lin Q., Yu Ya. Construction and Discussion of Auditing Curriculum System under the Background of Digital Intelligence. *SHS Web of Conferences*. 2024. Volume 187. P.1-5. DOI: <https://doi.org/10.1051/shsconf/202418702011>.
12. Melin C., Toezay G. The Effects of Digitalization on the Audit profession - A comparative study between one developed and one developing country: Master Thesis. *Auditing and Control* FE900A VT22. Master Thesis in Auditing and Control



Spring.

2022.

105

p.

URL:

https://researchportal.hkr.se/ws/portalfiles/portal/44024928/The_effects_of_digitalization_on_the_audit_profession_.pdf. (дата звернення 24.09.2024)

13. Suppiah K., Arumugam D. Impact of data analytics on reporting quality of forensic audit: a study focus in Malaysian auditors. *EHS Web of Conferences*. 2023. Volume 389. P.1-24. DOI: <https://doi.org/10.1051/e3sconf/202338909033>.

14. Tandiono R. The Impact of Artificial Intelligence on Accounting Education: A Review of Literature. *SHS Web of Conf*. 2024. Volume 187. P.1-5. DOI: <https://doi.org/10.1051/shsconf/202418702011>.

15. Khorunzhak N., Belova I., Zavytii O., Tomchuk V., Fabiaianska V. Quality Control of Auditing: Ukrainian Prospects. *Independent Journal of Management & Production*. 2020. Vol. 11. No. 8. P. 712-726. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1229>