

УДК 657.6

JEL Classification: M42

DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202011060>

**В. М. ЖУК, доктор економічних наук, професор,
академік НААН**

**К. П. МЕЛЬНИК, кандидат економічних наук,
доцент, докторант**

Інститут аудиту: сутність та його складові

Мета статті - сформулювати змістову сутність поняття «інститут аудиту» через оцінку її відповідності ключовим параметрам соціально-економічних інститутів, розробити класифікацію та ієрархію її складових.

Методика дослідження. Застосовано загальнонаукові прийоми, серед яких: метод бібліографічного дослідження (для визначення теоретико-методологічних підходів до розкриття і формування сутності поняття «інститут аудиту»); методи аналізу й оцінки (для з'ясування відповідності аудиту параметрам соціально-економічного інституту); методи моделювання (для визначення внутрішньої побудови інституту аудиту, класифікації та ієрархії його складових); методи узагальнення (для формалізації трансформації аудиту в інститут).

Результати дослідження. Проведено оцінку системи аудиту на її відповідність ключовим параметрам соціально-економічного інституту. Встановлено, що з дев'яти таких параметрів система аудиту відповідає п'ятьом, а ще за чотирма аудиту як соціально-економічний інститут формується. Розглянуто і виділено внутрішні складові інституту аудиту як єдиної ідеологічної системи. Розроблено класифікацію та ієрархію складових інституту аудиту. Обґрунтовано доцільність використання теоретико-методологічних знань про особливості, класифікацію, ієрархію побудови при розробці програм і стратегії розвитку аудиту. Побудовано структурну модель інституту аудиту та розкрито механізми його еволюції. Дано визначення категорії «соціально-економічний інститут аудиту» та розкрито її предметно-функціональну сутність.

Елементи наукової новизни. Набули подальшого розвитку теоретичні уявлення про систему аудиту шляхом виявлення її зовнішньої відповідності ознакам соціально-економічного інституту та наявності внутрішньої інституціональної побудови з характерною для інститутів класифікацією та ієрархією складових. Таким чином сформовано основи інституціональної парадигми та теорії аудиту.

Практична значущість. Полягає у врахуванні істотних змін у науковому і суспільному сприйнятті аудиту як важливого соціально-економічного інституту. Сформовано наукове забезпечення комплексного формування змісту законодавства, програм і стратегій розвитку аудиторської діяльності. Закладено фундаментальні основи розвитку професійно-громадських об'єднань аудиторів, роботи регуляторних, освітніх та наукових інституцій аудиту. Табл.: 3. Рис.: 4. Бібліогр.: 20.

Ключові слова: аудит; інститут аудиту; теорія аудиту; розвиток аудиту; система аудиту; класифікація складових інституту аудиту; ієрархія складових інституту аудиту.

Жук Валерій Миколайович - доктор економічних наук, професор, академік НААН, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10А, офіс 1)

E-mail: zhuk@faaf.org.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0003-1367-5333>

Мельник Катерина Петрівна - кандидат економічних наук, доцент, докторант відділу обліку та оподаткування, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10А, офіс 1)

E-mail: pristypakatia@ukr.net

ORCID iD <http://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

Постановка проблеми. Про інститут аудиту або необхідність застосування «інституціональної методології» в дослідженнях з аудиту заявляє більшість вчених. Такий підхід цілком закономірний, виходячи з визнання інституціональних доктрин у сучасних соціальних і економічних науках, нагородження вчених-інституціоналістів Коміте-

том присудження премії з економіки на честь Альфреда Нобеля, широкої обізнаності з цією теорією на практиці. З іншого боку, в сучасних нормативних документах та теоретичних уявленнях аудит (аудиторська діяльність) ідентифікується як комплекс правових, організаційних і методичних положень, що формують відповідну систему, яка забезпечує незалежну, професійну оцінку фінансової звітності суб'єктів господарю-

© В. М. Жук, К. П. Мельник, 2020

вання. Тобто поряд із використанням терміна «інститут» вченими допускається обмежена (цехова) інституційна корисність, що засвідчує недостатню науково-теоретичну обґрунтованість претензій на статус саме інституту аудиту.

Відтак, незважаючи на те, що це дослідження не претендує на першість у ідентифікації системи аудиту як інституту, значно важливішим видається обґрунтування тако-

го сприйняття в кореляції з постулатами й параметрами інституціональних соціальних і економічних теорій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науковцями С.В. Шульгою та Л.С. Новіченко на основі ґрунтовного дослідження праць ряду вчених щодо явища «інститут аудиту» запропоновано «основні складові інституту аудиту» [20, с. 366] (рис. 1).

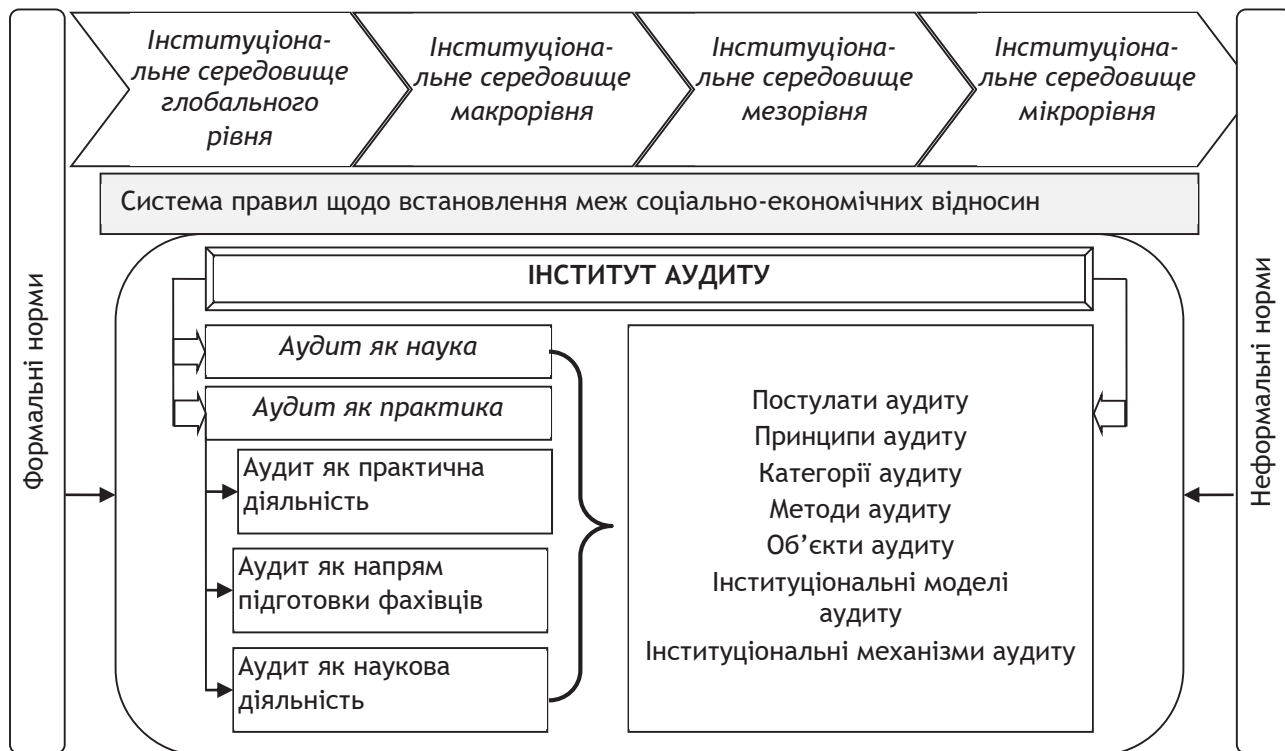


Рис. 1. Основні складові інститут аудиту

Джерело: [20].

Отже, на цьому рисунку згадані дослідники посилаються на формальні і неформальні норми, які впливають на складові інституту аудиту: «аудит як наука», «аудит як практика», «аудит як напрям підготовки фахівців» тощо. Дещо окремо виділено: «постулати аудиту, об'єкти аудиту, інституціональні механізми аудиту». Також відображено рівні інституційного середовища, де, як слід розуміти, і функціонує інститут аудиту, а це середовище, мабуть, виступає «системою правил щодо встановлення меж соціально-економічних відносин».

Звісно, має місце авторське бачення сутності інституту аудиту і сформована певна новизна, від якої можуть відштовхуватися подальші дослідження й критична оцінка напрацьованого. На що звертається увага:

- по-перше, формальні і неформальні інститути серед вчених також називаються

«нормами». Проте важливо з'ясувати, чи вони внутрішні складові інституту аудиту, чи це для нього зовнішні норми із загального інституційного середовища (як зображено на рис. 1)? Чи вони є і ззовні, і в середині?;

- по-друге, постулати аудиту, його принципи, категорії, інше на рис. 1 - це щось окреме в інституті аудиту чи це все ж якісь «норми»?;

- по-третє, аудит як практика, наука, підготовка кадрів (рис. 1) - це теж «норми» чи щось інше?

Насамкінець, що собою являє інститут аудиту, яке його місце в соціально-економічному середовищі, для чого він там? Що слугує «головним» в інституті аудиту, які його складові, чи є у них певна ієрархія, яку слід врахувати при управлінських рішеннях, у програмних документах?

Спираючись на праці російських дослідників, В. В. Рядська вказує, що «визначення інституту аудиту було вперше сформульоване групою російських учених під керівництвом професора В.В. Панкова» [14, с. 139]. Дійсно, у статті «Институциональные механизмы регулирования аудиторской деятельности и обеспечение качества аудита» йдеться, що «Під інститутом аудиту слід розуміти сукупність формальних і неформальних норм, правил і стандартів, що визначають рамки взаємодії різних суб'єктів щодо аудиторської діяльності» [10, с. 188].

У цілому з таким визначенням варто погодитися, адже воно відповідає трактуванню поняття «інститут» у економічних і соціальних теоріях. Інша справа, що вказані вчені не оцінювали явище/систему аудит на предмет його відповідності параметрам інституту, які визначені у цих теоріях. Звідси, результати їхніх досліджень зводяться ви-

ключно до інституціоналізації аудиту під впливом нормативно-правових, у тому числі запозичених та адаптованих міжнародних норм.

Наприклад, у статті В.В. Рядської йдеться про інституціоналізацію аудиту під впливом норм Європейського Союзу [14]. Зокрема, дослідниця стверджує, що «З позицій інституціональної методології, зміни, які постійно відбуваються в системі нормативного забезпечення функціонування будь-якого інституту, необхідно розглядати як результат інституціональної статистики і динаміки одночасно» [14, с. 142].

Важливою стала робота С.В. Шульги та Л.С. Новіченко «Інститут аудиту: сутність та основні складові», в якій учені не тільки систематизували трактування поняття «інститут аудиту» в різних наукових джерелах [20, с. 366], а й запропонували власне визначення (табл. 1).

1. Трактування поняття «інститут аудиту»

Вчений	Трактування
Панков В. В., Акаємова Н. В., Кожухов В. Л.	Інститут аудиту - сукупність формальних і неформальних норм, правил і стандартів, що визначають рамки взаємодії різних суб'єктів щодо аудиторської діяльності [10, с. 188]
Ітигілова О. Ю.	Інститут аудиту - це економічний інститут, і люди, займаючись діяльністю в межах економічних інститутів, поряд із виконанням основної суспільної функції, переслідують і власні економічні інтереси [4, с. 79]
Петрик О. А.	Інститут аудиту слід розглядати в трьох площинах: аудит як науку; аудит як професійну діяльність; аудит як напрям підготовки фахівців [11, с. 47]
Рядська В. В.	Системне розуміння аудиторської практики з позицій інституціональної методології дозволило визначити її зміст як сукупність взаємозумовлених і взаємопов'язаних неформальної та формальної складових, внутрішній розвиток і взаємодія яких розкривають механізм процесу змін завдань аудиту як соціального інституту [14, с. 142]
Шалімова Н. С.	Інститут аудиту - суспільний інститут, який діє як механізм реалізації довіри, формалізація якого проявляється в існуванні стандартів, що їх повинні дотримуватися аудитори у професійній діяльності, і які регламентують як організаційні та методичні аспекти аудиту, так і поведінку аудиторів [19, с. 27]
Сиротюк Г. В., Петришин Л. П.	Інститут аудиту є авангардом неформальної інституціональної складової розвитку професії аудитора в Україні [15, с. 120]
Шульга С. В., Новіченко Л. С.	Інститут аудиту - система соціально-економічних відносин, яка формується з урахуванням формальних і неформальних норм у сфері аудиту як науки та аудиту як практики (професійної діяльності; напряму підготовки фахівців; наукової діяльності), які реалізуються з урахуванням відповідного рівня інституційного середовища для підвищення довіри до фінансової звітності суб'єктів господарювання [20, с. 367]

Джерело: Доповнено напрацювання [14] авторами на основі [4, 10, 11, 15, 19, 20].

Як можна стверджувати, усі наведені тут визначення дещо різнопланові (авторські). За невеликим винятком вони базуються на внутрішніх процесах аудиту, а не на його класичних складових як соціально-економічного інституту чи на суспільній корисності, місії цього інституту. Проте саме останнє, як показано вище, виступає фун-

даментальною основою для визнання тієї чи іншої діяльності соціальним інститутом.

Мета статті - сформувати змістову сутність поняття «інститут аудиту» через оцінку її відповідності ключовим параметрам соціально-економічних інститутів, розробити класифікацію та ієрархію її складових.

Методологія дослідження. Досягнення поставленої мети забезпечене через механізм реалізації методології проведеного дослідження. Зокрема, отриманню відповідних результатів сприяло використання: методу бібліографічного дослідження - для визначення теоретико-методологічних підходів до розкриття і формування сутності поняття «інститут аудиту»; методів аналізу й оцінки - для з'ясування відповідності аудиту параметрам соціально-економічного інституту; методів моделювання - для визначення внутрішньої побудови інституту аудиту, класифікації та ієрархії його складових; методів узагальнення - для формалізації трансформації аудиту в інститут. Застосування зазначених та інших методичних прийомів наукового дослідження дало можливість отримати результати, які мають ознаки наукової новизни.

Виклад основних результатів дослідження. В інституціональній теорії термін «інститут» пов'язують із поняттям «зовнішня норма», оскільки останнє поняття фактично застосовується в практиці спільної діяльності. Існує два види норм: правові та умовні правила. Інститут - це і є фактично діюча рефлексивна норма і ніщо інше [1, с. 79].

Автори наукового видання «Імпортовані інститути у країнах з перехідною економікою: ефективність і витрати» зазначають, що інститути - визнані людиною обмеження, які формують людські взаємини [7, с. 10]. Вони додатково підкреслюють, що інститути не можуть функціонувати самостійно. І навіть те, що ідентифікується як конкретний соціальний інститут, включає в себе «пакет інститутів - сукупність норм, які історично склалися як єдині комплекси і які, як правило, мають єдину ідеологічну базу» [7, с. 12].

Інститути, як цитує Т. Веблена А. Нестеренко, з точки зору «старого» інституціоналізму розглядаються як соціально-психологічні феномени, тобто «усталені звички мислення, які присутні у переважній більшості людей» [8, с. 74], і їх походження - з інстинктів, звичок, традицій і соціальних норм.

Неоінституціоналісти вважають інститути не стільки культурним і психологічним феноменом, скільки набором правових норм і неформальних правил, що жорстко направляють поведінку індивіда і організацій («правила гри», за Д. Нормом) [8, с. 75]. Проте якою б не була природа інститутів, у

реальному сучасному житті вони набувають форму правових норм, традицій, неформальних правил, культурних стереотипів [8, с. 79]. Тим паче, що багато дослідників справедливо відзначають, що і «старі» інституціоналісти, і неоінституціоналісти вказують на одні й ті самі функції інститутів, тільки з різних позицій. Про таку єдність влучно зазначає Д. Норд: «У цілому інститути, надаючи форму і логічну послідовність людській діяльності, створюють можливості для організації мислення, очікувань і дій. Інститути одночасно і накладають обмеження на поведінку, і розширюють її можливості. Сам факт існування правил обумовлює наявність обмежень. Але завдяки обмеженню можуть відкриватися нові можливості, а саме - можуть з'явитися варіанти вибору дій, які при відсутності певного обмеження не існували б» [9, с. 11].

Така подвійність характерна також аудиту. По-перше, він забезпечує взаєморозуміння (у соціально-економічних відносинах) за своїми «правилами гри», сприяє стабільності економіки. Аудит має свої специфічні як внутрішні норми (методики, стандарти тощо), так і зовнішнє оформлення (через закони, постанови). Як для аудиторів, так і їхніх клієнтів аудит суспільно врегульований. Все це характеризує наявність формальної складової інституту аудиту.

По-друге, це його особливість інтерпретації інформації - так звані професійні судження аудиторів, які реалізуються, зокрема через неформальні оцінки. Це насамперед формує систему неформальної складової інституту аудиту - що в «головах аудиторів».

Як стверджує один з основоположників неоінституціоналізму Д. Норт, в цілому інститути зменшують невизначеність, структуруючи повсякденне життя [9, с. 18]. Грунтуючись на такій характеристиці інститутів, можна визнати, що аудит - один із найголовніших інститутів, який знижує невизначеність економічного середовища за допомогою формування певного інформаційного поля.

З позиції соціології інститут - це нормативна і відносно стабільна складна соціальна практика, яка підлягає широкому соціальному контролю за допомогою системи позитивних і негативних санкцій; складна система дій і відносин, яка виконує певні соціальні функції.

Якщо характеризувати аудит навіть з точки зору примітивної, технічної його складо-

вої, то годі й шукати, мабуть, більш складної системи дій, яка передбачає комплекс операцій від оцінки елементів господарського життя до наскрізного документального підтвердження фінансової звітності. А в умовах підвищення економічної обізнаності представників соціуму, розвитку корпоративного бізнесу, знову-таки, суттєвому контролю підлягає і власне аудиторська діяльність. Важливо те, що будь-яке явище, яке має соціальне значення, тобто так чи інакше пов'язане зі спільною діяльністю, з намірами та очікуваннями людей, що беруть у ній участь, не можна описати і причинно пояснити, оминаючи інститути [17, с. 81].

Отже, якщо розглядати аудит як соціальне явище і соціальну науку, то навіть виключно з позицій соціології він має право називатися інститутом. Характеристики, якими наділяють інститути і соціологія, і економіка, ні в чому не суперечать сутності аудиту та безпосередньо характерні для нього.

У системі суспільних інститутів одні дослідники соціальних наук виділяють політичні, релігійні, інститути культури й соціалізації, тотальні та економічні інститути [16]. Інші вчені у класифікації інститутів виділяють економічні, які слугують для виробництва і розподілу товарів і послуг; політичні, що регулюють здійснення влади і доступ до неї; стратифікації, що визначають розміщення позицій та ресурсів; спорідненості, пов'язані зі шлюбом, сім'єю і соціалізацією; культури, пов'язані з релігійною, науковою, художньою діяльністю [18, с. 145].

Соціальні інститути класифікуються і на підставі змісту, функцій, виконуваних ними, на економічні, політичні, виховні, культурні, релігійні, а також соціальні інститути у вузькому сенсі цього слова. До економічних

соціальних інститутів відносяться ті, які займаються виробництвом і розподілом благ, послуг, регулюванням грошового обігу, організацією праці та ін. [17, с. 81].

Наведених вище класифікацій більше ніж достатньо для заяви, що присутність економічних інститутів у соціальній системі неzapеречна. Аудит не тільки пояснює, а й впливає на економічні явища, а це підтверджує, що він належить до економічних інститутів.

На основі попередніх досліджень пропонується узагальнена характеристика (ознаки) соціально-економічних інститутів. Ураховуючи, що соціальне інституційне середовище має різноманіття інститутів, зокрема і соціально-економічних, виділено чотири головні їхні ознаки: законодавчо-нормативна наявність; значимість в економічній практиці; науково-теоретичне визнання; професійно-культурна ідентифікація носіїв (рис. 2).

Інститут аудиту відповідає усім головним ознакам, а отже, претендує на окрему ідентифікацію в соціальному інституційному середовищі. Чи можна було згадувати про інститут аудиту до ХХ ст.? Швидше ні, ніж так. Аудит як явище не пройшов до того шлях інституціоналізації. Інституціоналізація - це процес, у ході якого соціальні практики стають досить регулярними і довготривалими, так що їх можна представити як інститути. Проте, очевидно, що уже у другій половині ХХ ст. інституціоналізація аудиту відбулася, і наявність соціально-економічного інституту аудиту потребує відображення в його теорії (тут і далі вживатиметься термін «інститут аудиту», хоча правильно використовувати «соціально-економічний інститут аудиту»).



Рис. 2. Запропонована узагальнена характеристика інститутів у соціально-економічному інституційному середовищі (CEIC)

Джерело: Розроблено авторами.

Отже, інститут аудиту зароджувався і відбувся на задоволення важливих соціальних та економічних потреб. Він дав можливість членам суспільства задовольняти потреби у необхідній для прийняття рішень інформації. Вона надається користувачам в особливий спосіб - незалежним професіоналом із професійним пояснення. То чи те, що відбулося на практиці, знайшло відображення в теорії аудиту, і чи можна стверджувати про інституціональну теорію аудиту?

Для введення поняття «інститут аудиту» в теорію аудиту варто не просто робити науко-

ві заяви, висувати гіпотези, а значно глибше оцінити відповідність аудиту ключовим параметрам соціально-економічних інститутів.

Будь-який інститут має схожі з іншими інститутами утилітарні риси, кодекс усний і письмовий, ідеологію, культурні символи, установки і зразки поведінки та ін. За детального аналізу наявності та змісту цих ознак в інших соціальних (у тому числі й економічних) інститутах, очевидно, що й аудит можна і доречно оцінити за тими ж параметрами (табл. 2).

2. Оцінка аудиту на відповідність параметрам соціально-економічного інституту

№ з/п	Ключові параметри ідентифікації соціально-економічного інституту (CEI)	Відповідність аудиту параметрам CEI
1	Наявність притаманних лише йому формальних «правил гри» / нормативно-правових актів	Відповідає
2	Наявність поведінкових норм / Кодексу етики	Відповідає
3	Ексклюзивна / ліцензійна організаційна діяльність	Відповідає
4	Притаманний лише йому інструментарій та методичне забезпечення діяльності	Відповідає
5	Спеціальне науково-освітнє забезпечення	Відповідає
6	Складна, соціально стабільна практика	Формується
7	Чіткість місії та її усвідомлення суспільством	Формується
8	Наявність стійких соціально-психологічних феноменів аудиторів / неформальні інститути	Формується
9	Наявність у теорії інституціональної парадигми	Формується
Σ	Аудит є соціально-економічним інститутом	

Джерело: Розроблено авторами.

За параметром «Наявність притаманних лише йому формальних «правил гри»/нормативно-правових актів» інститут аудиту цілком відповідає статусу соціально-економічного інституту. На міжнародному рівні він регулюється Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (англ. International Standards on Auditing (ISA)), Міжнародними стандартами фінансової звітності, Керівними принципами ОЕСР щодо корпоративного врядування [6] та ін. На національному рівні аудит має власну законодавчо-нормативну базу і регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [12] та нормативними актами Міністерства фінансів України, Аудиторської палати України тощо.

Аудит як системне явище повністю відповідає такому параметру соціально-економічного інституту, як наявність специфічних поведінкових норм - Кодекс професійної етики аудиторів України (втратив чинність у 2004 р.), Кодекс етики професійних бухгалтерів.

Аудиторська практика - це ексклюзивна діяльність, що також виступає ознакою соціально-економічного інституту. Аудиторська діяльність контролюється і ліцензується державними чи громадськими регуляторами. У континентальних країнах (французька чи німецька школи бухгалтерського обліку, права) значна роль у регулюванні аудиторської діяльності належить державі. В англосаксонських країнах значно впливовіше громадське регулювання аудиторської діяльності.

Україна з прийняттям нового Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [12] обрала англосаксонський вектор регулювання аудиторської діяльності. Було створено Державну установу «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» (ОСНАД) за участі представників профільних державних органів та аудиторів. На цей орган покладено зобов'язання не стільки контролю за якістю роботи аудиторських компаній, скільки відпрацювання стратегії і програм розвитку аудиту. За вітчизняним законодавством сформовано Аудиторську палату України (АПУ) на чолі з

Радою АПУ. Аудиторська палата України здійснює ведення реєстру аудиторів та реєстрів аудиторських компаній за рівнем їх професійних можливостей. Названі реєстри слугують своєрідним ліцензуванням роботи суб'єктів аудиторської діяльності (САД). Ця відповідність контролюється ОСНАД і АПУ, при яких утворені відповідні комітети.

Політика України в регулюванні аудиторської діяльності дещо суперечить загальному державному курсу входження до Європейського Союзу. Україна розбудовує швидше англосаксонський варіант регулювання, ніж європейський. І все ж за параметром «Ексклюзивна / ліцензійна організаційна діяльність» аудит і в світі, і в Україні відповідає статусу соціально-економічного інституту.

Безперечно, аудит як системне явище має «притаманний лише йому інструментарій і методичне забезпечення діяльності». Цей інструментарій, методики, методологія ґрунтуються на спеціальному науково-освітньому забезпеченні. Наявність спеціальних методик (таких, як робочі документи

аудитора тощо), наявність випускних кафедр у вищих навчальних закладах, робота громадських професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів із підвищення їхньої кваліфікації, функціонування відповідних наукових відділів в академічних установах вказує, що за цим параметром аудит ідентифікується як соціально-економічний інститут.

Також очевидна наявність в аудиті неформальної складової. Аудитор - це не просто професія, це стан душі людини. Наявність особливих соціально-психологічних феноменів аудиторів спостерігається не тільки у їхній особливій бізнес-поведінці, у прагненні професійно виділитися, мати власний День аудитора (нехай навіть поряд із Днем бухгалтера [13]). Значно важливіше, з інституціонального погляду, усвідомлення своєї належності до певної соціальної групи, турбота за її імідж, сприяння його розвитку та затребуваності професії. Наприклад, в Україні аудиторська спільнота продемонструвала рішучі кроки з очищення професії від випадкових людей (табл. 3).

3. Стан та динаміка аудиторської діяльності в Україні

Станом на 01.01

Показник	2010 р.	2015 р.	2020 р.
Аудиторів, осіб	3053	2787	2720
САД, усього	2288	1326	900
У т. ч.: аудиторські фірми	1497	1163	861
фізичні особи-підприємці	791	163	39
відзвітувалися до АПУ	1320	1272	886 ¹
Планова кількість перевірок	263	264	72
Фактична кількість перевірок	76	125	19
Пройшли перевірку	25	84	10
Не пройшли перевірку	51	25	8
Не пройшли перевірку повторно	0	16	1

¹Із них: 248 САД мають право проводити обов'язковий аудит, 88 САД мають право проводити обов'язковий аудит підприємств, які становлять суспільний інтерес.

Джерело: Розроблено авторами на основі [2, 3, 5].

Звісно, наведена статистика має також інші причини. Головне, що спостерігається певна зрілість неформальної складової національного інституту аудиту, його все більша відповідність кращим зарубіжним зразкам. Водночас у середовищі аудиторів має місце недобросовісна конкуренція, недооцінка професійних об'єднань і громадської активності та багато іншого, що засвідчує відсутність саме їх стійких соціально-психологічних феноменів. Інститут аудиту за цим параметром лише формується.

Отже, за усіма вищезазначеними параметрами можна стверджувати про існування

інституту аудиту. Адже саме так сприймається явище аудиту з позиції його відповідності основним вимогам до соціально-економічних інститутів. Водночас раніше зазначено ще чотири параметри, за якими така відповідність лише формується (див. табл. 2).

Так, аудит має складну, але поки що соціально нестабільну практику. Відомо про проблеми аудиторів у підтвердженні звітності компаній, банкрутство яких спричинило глобальні та локальні економічні кризи. На жаль, інститут аудиту більше сконцентрований на демонстрації контролю за якістю ро-

боти аудиторів, перестраховуючи більше себе, ніж працюючи на суспільство.

У функціонуванні будь-якого соціального інституту можуть бути проблеми (як, наприклад, у 2020 р. з інститутом медицини за пандемії COVID-19). Проте вкрай важливі його зусилля у доведенні до суспільства своєї можливості конструктивно вирішувати проблеми, виконувати суспільно значиму місію. Поки що інститут аудиту не має такої переконливості. Аудиторська діяльність (інститут) за цим параметром лише формується.

Формування неможливе і без наявності в теорії аудиту інституціональної парадигми. Факт присутності останньої в теорії будь-якого виду діяльності, що претендує в суспільстві на інституційну значимість, слугує ключовим параметром. На цьому етапі розвитку наявна лише спроба сформулювати основу інституціональної парадигми та теорії аудиту.

Отже, навіть попри те, що за чотирма вищезазначеними параметрами відповідності соціально-економічному інституту інститут аудиту знаходиться на стадії формування такої відповідності, в цілому аудит як системне явище, безперечно, є соціально-економічним інститутом.

Економічні та соціальні теорії розглядають поняття інститут як цілісне явище взаємопов'язаної сукупності формальних і неформальних «правил гри» та організацій, які вони утворюють. Стан цих складових, якість їх взаємодії визначають зрілість того чи іншого інституту та тренди його розвитку.

За такого підходу (оцінки) важливе розкриття категорії «інститут аудиту» в частині його складових. У класичному розумінні економічних і соціальних теорій кожний інститут має трирівневу структуру: неформальна складова - організаційна (інституційна) складова - формальна складова.

Вагома (значима) його неформальна складова (те, що «в головах» аудиторів). Саме вона найгірше піддається змінам і розвитку.

Формальна складова (писані «правила гри») змінюється відносно легко, з політичної волі (запозичується ззовні або розробляється активною меншістю вітчизняних аудиторів-науковців).

Як виглядає вітчизняний інститут аудиту, демонструє його модель (рис. 3). У ній вершиною (головним полюсом) виступає неформальний інститут (складова). Саме від його носіїв (як правило, від активної меншості) ідуть стимули до розвитку (а інколи - до деградації) інституту аудиту. Ці стимули впливають на всі інші складові. Вони ініціюють зміни законів, стандартів, норм (тобто формальної складової інституту), а також визначають особливості створення і роботи організацій (інституцій) в «тілі» інституту аудиту.

Неформальна складова інституту представлена як його елітою, так і усією так званою «робочою аудиторською спільнотою» (відповідно до енциклопедичних знань елітою будь-якого виду діяльності є керівники організацій, що забезпечують суспільну керованість цієї діяльності). У даному випадку це керівники ОСНАД, Ради АПУ, громадських професійних аудиторських і бухгалтерських об'єднань.

«Рядові» аудитори становлять значно більшу частину неформального інституту. Вони як його «робочі» носії у сукупності «того, що у них в головах» формують рівень розвитку як цієї складової, так інституту аудиту загалом.

На іншому «полюсі» інституту - його формальна складова (виписані закони, стандарти, норми і т.ін.). Як і інші складові інституту, вона може мати п-кількість компонентів. У цій складовій вітчизняного інституту аудиту спостерігається діалектика двох моделей його розвитку:

1) запозичення «правил гри» із норм країн, де аудит має високий еволюційно стабільний рівень довіри у суспільстві (Кодекс етики, МСА і т.п.);

2) формування аудиторською елітою власних «правил гри» з урахуванням особливостей національного соціально-економічного простору.

Поки що в Україні домінує модель «запозичень».

Формальна складова інститут аудиту характеризується «виписаними» нормами. Це - стандарти аудиторської діяльності, законодавство щодо неї і, звичайно, визначені вченими та описані: принципи аудиту, його постулати, категорії, методи, моделі і т.д.

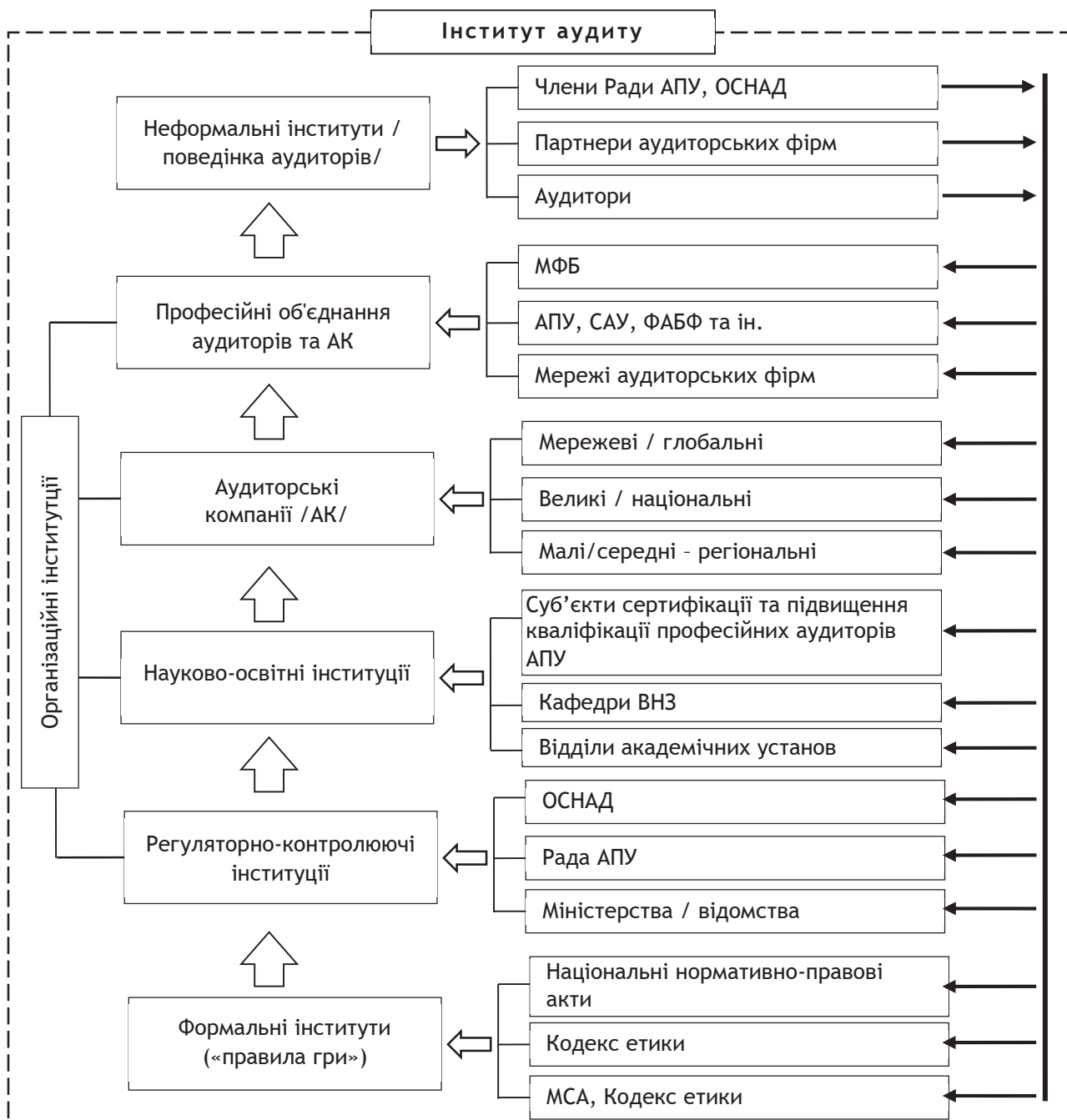


Рис. 3. Запропонована модель інституту аудиту: класифікація та ієрархія складових

Джерело: Розроблено авторами.

Два полюси інституту аудиту (формальна і неформальна складові) впливають одна на одну через створені з їх ініціативи організації (інституції). Неформальна складова (переважно аудитори) як «носії інституту аудиту» створюють аудиторські компанії, об'єднуються в професійні громадські організації, ініціюють нормативно-правові зміни, розробляють рекомендації з удосконалення науково-освітнього забезпечення аудиту та виявляють іншу організаційну активність. Останню виділено на усі складові інституту

аудиту з його неформального інституту (складової) (див. рис. 3).

Водночас інститут аудиту змінюється й розвивається в основному з нормативно-правових ініціатив, які втілюються у формалізованих «правилах гри». Цей «полюс» інституту аудиту стимулює до «визначених» змін усю організаційну/інституційну складову. Передусім зміни мають забезпечити регуляторно-контролюючі інституції (в Україні це ОСНАД, Рада АПУ, Мінфін, НБУ та ін.), ефективну нормативно-методичну роботу яких забезпечують насамперед наукові ін-

ституції. Директивні та методичні матеріали через освітні інституції доводяться до аудиторів чи здобувачів такого професійного рівня. Під впливом нормативно-правових удосконалень методично-освітнього донесення змінюється робота аудиторських компаній. Як і інші, ця організаційна складова інституту аудиту має різну реакцію на вищезазначені «стимули», бо організаційно неоднорідна.

Вищим щаблем організаційної складової інституту виступають громадські професійні об'єднання «його носіїв». У інституті аудиту - це Міжнародна федерація бухгалтерів, її регіональні групи, національні громадські об'єднання (в Україні - АПУ, САУ, ФАБФ). До цієї складової можна віднести й мережі аудиторських компаній, оскільки останні теж здійснюють вплив на неформальну складову інституту та через активних «носіїв» впливають на формальну складову.

Запропонована класифікація та ієрархія (від формальних інститутів через організації до неформальних інститутів) інституту аудиту ранжує згадані складові за силою їх впли-

ву на його стан і розвиток. Найменший вплив виявляють нормативно-правові акти (виписані «правила гри») і далі по висхідній регуляторно-контролюючі інституції, науково-освітні складові, аудиторські компанії, об'єднання аудиту. Неформальна складова має вирішальний вплив на інститут аудиту.

Основоположник інституціональної теорії Д. Норт стверджував, що в будь-якій інституціональній системі формальні інститути (складові) становлять незначну видиму частину і здійснюють на неї незначний вплив.

Далі зображено інституціональну систему аудиту (рис. 4). Як і кожний соціально-економічний інститут, інститут аудиту має свою «невидиму» частину (неформальні норми/«те, що в головах»). Вона і створює базис розвитку, від неї ідуть «стимули». «Видима» частина інституту аудиту - це його виписані норми (формальні інститути аудиту) та різноманітні наявні на ринку, в державі організаційні структури, утворення. Саме вони формують механізм розвитку аудиту.

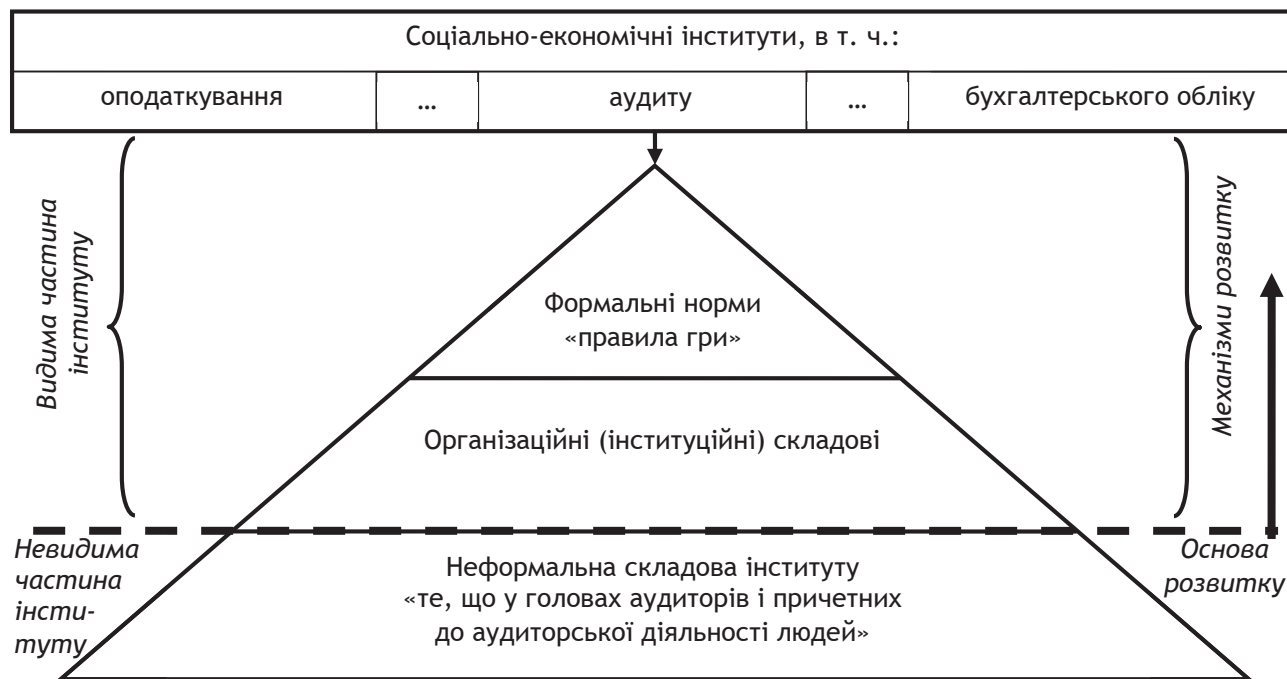


Рис. 4. Інституціональна система аудиту: «невидима» (джерело розвитку) і «видима» (механізм розвитку) частини

Джерело: Розроблено авторами.

Неформальна складова інституту аудиту схильна до стійкості. Вона розвивається дуже повільно і чинить опір різким змінам, особливо запозиченню «чужих» інститутів з інших культур. Через це інституціональна система розвивається шляхом «малих приростів» («increments»). Кожен наступний приріст спирається на ті інститути, які вже

існують; отже, лінія інституціонального розвитку завжди задається всією інституціональною історією. Цей ефект отримав назву «path dependence», що можна перекласти як «залежність від траєкторії попереднього розвитку» або просто «інституціональна спадковість».

Відкриття ефекту інституціональної спадковості - одне з головних досягнень інституціональної теорії. Цей ефект дає наукове обґрунтування факту впливу на його сьогодення і майбутній стан - факту, що посідає чільне місце в теоретичних побудовах багатьох шкіл і окремих вчених, але ніколи раніше не мав належного і переконливого логічного пояснення [8, с. 351].

Разом із тим, щоб змінити або реформувати інститут, необхідно реформувати усі його складові, особливо ті, що знаходяться на вищому місці в інституціональній ієрархії. Ось чому реформи зі створення дієвого інституціонального забезпечення аудиту, зазвичай, вимагають не одиничних, а комплексних зусиль, що в Україні не простежується.

Отже, для розуміння інститутів важлива не тільки їх компонентність, а й ієрархія їхніх складових. Такий комплексний розгляд засвідчує корисність теорії, адже забезпечує розуміння ефективних підходів до управління того чи іншого інституту. Відтак розвиток теорії і практики аудиту не може обійтися без інституціональної парадигми. Класична теорія аудиту на вимоги сьогодення має прирости інституціональною теорією аудиту.

Першоосновою інституціональних приписів у теорію аудиту слугує визначеність з категоріями. Насамперед що собою являє і у чому сутність інституту аудиту.

Вище зазначалося, що найбільш вдалим вважається визначення інституту аудиту, запропоноване В. В. Панковим, Н. В. Акаємовою, В. Л. Кожуховим [10, с. 188]. Водночас проведення дослідження свідчить про його обмеженість. По-перше, у ньому не відображено усі складові інституту, які класичні за економічними і соціальними теоріями. А саме немає організаційної (інституційної) складової. Ця складова важлива для розвитку інституту, саме через неї проводяться зміни.

По-друге, якщо виходити з корисності інституту аудиту, то у цьому визначенні вона обмежується «суб'єктами щодо аудиторської діяльності». Натомість за інституціональною теорією інститути з'являються і розвиваються лише тоді, коли вони корисні суспільству (не певній його групі, а суспільству в цілому). Звісно, корисність інституту визначає зміст його функцій. Але якщо про ці функції існує лише корпоративна чи вузька суспільна обізнаність, то аудит ще немає суспільної місії, ще не має статусу інституту.

По-третє, у вищенаведеному трактуванні професора В. В. Панкова не вказано, до якої групи належить інститут аудиту. Звісно, він не є політичним чи якимось іншим інститутом. Це - соціально-економічний інститут.

Проведене дослідження дозволяє сформувати власне визначення інституту аудиту. Виходячи з інституціональної теорії, інститут аудиту - це соціально-економічний інститут із класичним набором і взаємодією спеціальних (для нього) неформальних і формальних норм та правил, організаційних утворень із місією та змістом аудиторських функцій, направлених на зменшення невизначеності в економічному просторі та забезпечення сталого розвитку.

Таким чином, змістова сутність аудиту як окремого важливого соціально-економічного інституту ідентифікується як на підставі оцінки корисності такого для суспільства, так і на основі класифікації та ієрархії його внутрішніх складових (неформальних, формальних та організаційних). Це дає можливість оцінювати вітчизняну (та інших країн) систему аудиту за параметрами суспільної корисності, виявляти слабкі місця в наявних інституційних складових, системно формувати стратегії і плани його розвитку.

Запропонований приріст знань щодо інституту аудиту не тільки розвиває теорію аудиту, формує суспільну місію останнього, а й розширює його практичну функціональність, у тому числі для реалізації цілей сталого розвитку сільських територій.

Висновки. Про аудит як інститут (а не систему) заявляють багато дослідників, що цілком очікувано, виходячи з визнання інституціональних доктрин у сучасних соціальних і економічних науках. Проте таким претензіям бракує ґрунтовних досліджень і доказів.

Для набуття тим чи іншим видом діяльності статусу інституту важлива його оцінка за певними науковими параметрами. Оцінка явища аудиту на відповідність параметрам соціально-економічного інституту засвідчила, що з дев'яти таких аудит відповідає п'яти. Ще за чотирма відбувається формування. Зокрема: формується складна, соціальностабільна практика, чіткість місії та її усвідомлення суспільством, стійка неформальна складова інституту (саме стійка). Також у теорії аудиту лише формується її інституціональна парадигма.

Дослідження класифікації та ієрархії складових інститут аудиту засвідчило їх відповідність класичним інституціональним уявленням і за структурою складових, і за їх впливом на сам інститут. Інститут аудиту має два полюси впливу: неформальні правила, що формують потужний консервативний вплив, і формальні правила, що формують нестійкий революційний вплив. Між цими полюсами та під їхнім впливом форму-

ється інституційно-організаційні структури (складові) регуляторного, науково-освітнього, бізнесового та громадського спрямування. Знання класифікації та ієрархії складових інституту формує наукове забезпечення розвитку аудиту як соціально-економічного інституту з місією – зменшення невизначеності в економічному просторі та забезпечення сталого розвитку.

Список бібліографічних посилань

1. Введение в институциональную экономику : учебное пособие / под ред. Д. С. Львова. Москва : Изд-во «Экономика», 2005. 639 с.
2. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2014 рік. URL : <https://www.apu.net.ua/attachments/article/398/ZvitKMU2014.doc>.
3. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2015 рік. URL : https://www.apu.net.ua/940-1245-9873viti_APU_do_Kabinetu_Ministriv_Ukraini. URL : <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>.
4. Итыгилова Е. Ю. Дисфункциональные проблемы института аудита на современном этапе его развития и пути их преодоления. *Экономическая Теория. Анализ. Практика*. 2015. № 3. С. 78-92.
5. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2019 році. URL : <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/06/Інформація-про-стан-аудиторської-діяльності-за-2019-рік.pdf>.
6. Керівні принципи ОЕСР щодо корпоративного врядування на підприємствах державної форми власності, редакція 2015 року. URL : <https://www.oecd.org/publications/2015-9789264312906-uk.htm>.
7. Мау В., Яновский К., Жаворонков С. Импортёрованные институты в странах с переходной экономикой: эффективность и издержки. Москва : ИЭПП, 2003. 234 с.
8. Нестеренко А. Н. Экономика и институциональная теория. Москва : Эдиториал УРСС, 2002. 416 с.
9. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. А. Н. Нестеренко. Москва : Начала, 1997. 180 с.
10. Панков В. В., Акамова Н. В., Кожухов В. Л. Институциональные механизмы регулирования аудиторской деятельности и обеспечение качества аудита. *Аудит и финансовый анализ*. 2011. № 1. С. 187-194.
11. Петрик Е. А. Формирование и развитие современного аудита в Украине: институциональный подход. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 9. С. 45-52.
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>.
13. Про День бухгалтера та аудитора : Указ Президента України від 18.06.2004 р. № 662/2004. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/662/2004#Text>.
14. Рядська В. В. Институциональна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку. *Проблеми економіки*. 2014. № 2. С. 138-143.
15. Сиротюк Г. В., Петришин Л. П. Институциональный подход в исследованиях аудита. *Институт бухгалтерского учета, контроль та анализ в условиях глобализации*. 2015. Вип. 4. С. 114-121.
16. Соціальні інститути, їх види і функції. URL : <http://www.info-library.com.ua/books-text-8306.html>.
17. Соціологія: посібник для студентів вищих навчальних закладів / за ред. В. Г. Городяненка. Київ : ВЦ «Академія», 1999. 383 с.
18. Соціологія: терміни, поняття, персоналії : навчальний словник-довідник / укладачі: В. М. Піча, Ю. В. Піча, Н. М. Фома [та ін.] ; за заг. ред. В. М. Пічі. Київ : Каравела, Львів : Новий світ - 2000, 2002. 277 с.

References

1. Lvov, D.S., et al. (2005). Vvedenie v institucional'nyu jekonomiku : uchebnoe posobie [Introduction to Institutional Economics: study guide]. D.S. Lvov (Ed.) Moskva: Izdatelstvo "Ekonomika" [In Russian].
2. Zvit Audytorskoi palaty Ukrainy do Kabinetu Ministriv Ukrainy za 2014 rik [Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2014]. Retrieved from: <https://www.apu.net.ua/attachments/article/398/ZvitKMU2014.doc> [In Ukrainian].
3. Zvit Audytorskoi palaty Ukrainy do Kabinetu Ministriv Ukrainy za 2015 rik [Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2015]. Retrieved from: <https://www.apu.net.ua/940-1245-987> [In Ukrainian].
4. Itygilova, E.Ju. (2015). Disfunkcional'nye problemy instituta audita na sovremennom jetape ego razvitiya i puti ih preodoleniya [Dysfunctional problems of the audit institution at the present stage of its development and ways to overcome them]. *Jekonomicheskaja Teorija. Analiz. Praktika*, 3, pp. 78-92 [In Russian].
5. Informatsiia pro stan audytorskoi diialnosti v Ukraini u 2019 rotsi [Information on the state of auditing in Ukraine in 2019]. (2020). Retrieved from: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/06/Informatsiia-pro-stan-audytorskoi-diialnosti-za-2019-rik.pdf> [In Ukrainian].
6. Kerivni pryntsypy OESR shchodo korporatyvnoho vriaduvannia na pidpriemstvakh derzhavnoi formy vlasnosti, redaktsiia 2015 roku [OECD Guidelines for Corporate Governance in State-Owned Enterprises, 2015 edition]. Retrieved from: <https://www.oecd.org/publications/2015-9789264312906-uk.htm> [In Ukrainian].
7. Mau, V., Janovskij, K. & Zhavoronkov, S. (2003). Importirovannye instituty v stranah s perehodoj jekonomikoj: jeffektivnost' i izderzhki [Imported Institutions in Transition Economies: Efficiency and Costs]. Moskva: IEPP [In Russian].
8. Nesterenko, A.N. (2002). Jekonomika i institucional'naja teorija [Economics and institutional theory]. Moskva: Jeditorial URSS [In Russian].
9. Nort, D. (1997). Instituty, institucional'nye izmenenija i funkcionirovanie jekonomiki [Institutions, Institutional Change and Economic Performance]. (A.N. Nesterenko, Trans). Moskva: Nachala [In Russian].
10. Pankov, V.V., Akaemova, N.V. & Kozuhov, V.L. (2011). Institucional'nye mehanizmy regulirovanija audytorskoj dejatel'nosti i obespechenie kachestva audita [Institutional arrangements for regulating audit activities and ensuring audit quality]. *Audit i finansovyj analiz*, 1, pp. 187-194 [In Russian].
11. Petrik, E.A. (2013). Formirovanie i razvitie sovremennogo audita v Ukraine: institucional'nyj podhod [Formation and development of modern audit in Ukraine: an institutional approach]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 9, pp. 45-52 [In Russian].
12. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. # 2258-VIII. [About accounting region and financial soundness in Ukraine: Law of Ukraine from 21.12.2017 No. 2258-VIII]. Verkhovna Rada Ukrainy. (2017). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> [In Ukrainian].

19. Шалімова Н. С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ : КНЕУ, 2013. 43 с.

20. Шульга С. В., Новіченко Л. С. Інститут аудиту: сутність та основні складові. *Бізнес Інформ*. 2018. № 11. С. 363-368.

13. Pro Den bukhhaltera ta audytora: Ukaz Prezydenta Ukrainy vid 18.06.2004 r. # 662/2004 [On the Day of the Accountant and Auditor: Decree of the President of Ukraine from 18.06.2004 No. 662/2004]. (2004). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/662/2004#Text> [In Ukrainian].

14. Riadska, V.V. (2014). Instytutsionalna paradyhma audytu v Ukraini: suchasnyi stan ta napriamky rozvytku [Institutional paradigm of audit in Ukraine: current state and directions of development]. *Problemy ekonomiky*, 2, pp. 138-143 [In Ukrainian].

15. Syrotiuk, H.V. & Petryshyn, L.P. (2015). Instytutsionalnyi pidkhid v doslidzhenniakh audytu [Institutional approach in audit research]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, 4, pp. 114-121 [In Ukrainian].

16. Sotsialni instytuty, yikh vydy i funktsii [Social institutions, their types and functions]. *Bezkoshtovna biblioteka pidruchnykiv*. Retrieved from: <http://www.info-library.com.ua/books-text-8306.html> [In Ukrainian].

17. Horodianenko, V.H., et al. (1999). Sotsiologhiia [Sociology]. V.H Horodianenko (Ed.). Kyiv: Vydavnychiy tsentr "Akademiia" [In Ukrainian].

18. Picha, V M., Picha, Yu.V., Foma, N.M., et al. (2000). Sotsiologhiia: terminy, poniattia, personalii [Sociology: terms, concepts, personalities]. Kyiv: Karavela [In Ukrainian].

19. Shalimova, N.S. (2013). Audyty v sistemі sotsialno-ekonomichnykh vidnosyn Ukrainy [Audit in the system of socio-economic relations of Ukraine]. *Doctor's thesis*. Kyiv [In Ukrainian].

20. Shulha, S.V. & Novichenko, L.S. (2018). Instytut audytu: sutnist ta osnovni skladovi [Institute of Audit: essence and main components]. *Biznes Inform*, 11, pp. 363-368 [In Ukrainian].

Zhuk V. M., Melnyk K. P. Institute of audit: essence and its components

The purpose of the article is to form the substantive essence of the concept of "audit institution" through the assessment of its compliance with the key parameters of socio-economic institutions and to develop a classification and hierarchy of its components.

Research methods. General scientific techniques have been applied, including: the method of bibliographic research (to determine theoretical and methodological approaches to the disclosure and formation of the essence of the concept of "audit institution"); methods of analysis and assessment (to determine the compliance of the audit with the parameters of a socio-economic institution); modeling methods (to determine the internal structure of the audit institution, the classification and hierarchy of its components); generalization methods (to formalize the transformation of audit into an institution).

Research results. The audit system was assessed for its compliance with the key parameters of the socio-economic institution. It was found that out of nine such parameters, the audit system meets five, and for four more audits as a socio-economic institution is formed. The internal components of the audit institution as a single ideological system are considered and highlighted. The classification and hierarchy of the constituent auditing institute have been developed. The expediency of using theoretical and methodological knowledge about the features, classification, hierarchy of construction in the development of programs and strategies for the development of audit has been substantiated. The structural model of the audit institution has been built and the mechanisms of its evolution have been disclosed. The definition of the category "socio-economic institution of audit" is given and its subject-functional essence is revealed.

Scientific novelty. The theoretical concepts of the audit system were further developed by identifying its external correspondence with the characteristics of a socio-economic institution and the presence of an internal institutional structure with a classification and hierarchy of components characteristic of institutions. Thus, the foundations of the institutional paradigm and audit theory are formed.

Practical significance. The practical significance lies in taking into account significant changes in the scientific and public perception of audit as an important socio-economic institution. Formed scientific support for the complex formation of the content of legislation, programs and strategies for the development of audit activities. The fundamental foundations of professional and public associations of auditors, the work of regulatory, educational and scientific audit institutions have been laid. Tabl.: 3. Figs.: 4. Refs.: 20.

Keywords: audit, audit institution; audit theory; development of audit; audit system; classification of the components of the audit institution; hierarchy of components of the audit institution.

Zhuk Valerii Mykolaiovych - doctor of economic sciences, professor, academician of NAAS, chief senior research fellow of the department of accounting and taxation, National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics" (10A, Heroiv Oborony St., office 1, Kyiv, 03127)

E-mail: zhuk@faaf.org.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0003-1367-5333>

Melnyk Kateryna Petrivna - candidate of economic sciences, associate professor (docent), competitor for doctoral degree of the department of accounting and taxation, National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics" (10A, Heroiv Oborony St., office 1, Kyiv, 03127)

E-mail: pristypakatia@ukr.net

ORCID iD <http://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

Цель статьи - сформировать содержательную сущность понятия «институт аудита» через оценку её соответствия ключевым параметрам социально-экономических институтов, разработать классификацию и иерархию её составляющих.

Методика исследования. Применены общенаучные приёмы, среди которых: метода библиографического исследования (для определения теоретико-методологических подходов к раскрытию и формированию сущности понятия «институт аудита»); методы анализа и оценки (для выяснения соответствия аудита параметрам социально-экономического института); методы моделирования (для определения внутреннего строения института аудита, классификации и иерархии его составляющих); методы обобщения (для формализации трансформации аудита в институт).

Результаты исследования. Проведена оценка системы аудита на её соответствие ключевым параметрам социально-экономического института. Установлено, что из девяти таких параметров система аудита отвечает пяти, а ещё по четырем аудита как социально-экономический институт формируется. Рассмотрены и выделены внутренние составляющие института аудита как единой идеологической системы. Разработаны классификация и иерархия составляющих института аудита. Обоснована целесообразность использования теоретико-методологических знаний об особенностях, классификации, иерархии построения при разработке программ и стратегии развития аудита. Построена структурная модель института аудита и раскрыты механизмы его эволюции. Дано определение категории «социально-экономический институт аудита» и раскрыта его предметно-функциональная сущность.

Элементы научной новизны. Получили дальнейшее развитие теоретические представления о системе аудита путем выявления ее внешнего соответствия признакам социально-экономического института и наличия внутреннего институционального построения с характерной для институтов классификацией и иерархией составляющих. Таким образом сформированы основы институциональной парадигмы и теории аудита.

Практическая значимость. Заключается в учете существенных изменений в научном и общественном восприятии аудита как важного социально-экономического института. Сформировано научное обеспечение комплексного формирования содержания законодательства, программ и стратегий развития аудиторской деятельности. Заложены фундаментальные основы профессионально-общественных объединений аудиторов, работы регуляторных, образовательных и научных учреждений аудита. Табл.: 3. Илл.: 4. Библиогр.: 20.

Ключевые слова: аудит; институт аудита; теория аудита; развитие аудита; система аудита; классификация составляющих института аудита; иерархия составляющих института аудита.

Жук Валерий Николаевич - доктор экономических наук, профессор, академик НААН, главный научный сотрудник отдела учёта и налогообложения, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (03127, г. Киев, ул. Героев Оборона, 10А, офис 1)

E-mail: zhuk@faaf.org.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0003-1367-5333>

Мельник Екатерина Петровна - кандидат экономических наук, доцент, докторант отдела учёта и налогообложения, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (03127, г. Киев, ул. Героев Оборона, 10А, офис 1)

E-mail: pristypakatia@ukr.net

ORCID iD <http://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

Стаття надійшла до редакції 23.10.2020 р.

Фахове рецензування: 27.10.2020 р.

Бібліографічний опис для цитування:

Жук В. М., Мельник К. П. Институт аудиту: сутність та його складові. *Економіка АПК*. 2020. № 11. С. 60 – 73. <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202011060>

Zhuk, V.M. & Melnyk, K.P. (2020). Instytut audytu: sutnist ta yoho skladovi [Institute of audit: essence and its components]. *Ekonomika APK*, 11, pp. 60 – 73 [In Ukrainian]. <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202011060>

*