

УДК 167.7:657.6

JEL Classification: M40; M42

DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202108058>

В. М. ЖУК, доктор економічних наук,
професор, академік НААН
К. П. МЕЛЬНИК, докторка економічних наук,
доцентка
Н. Л. ЖУК, кандидатка економічних наук,
старша наукова співробітниця
О. В. ВОЛОШИНА

Теоретичні основи посилення дієвості вітчизняного інституту аудиту

Мета статті - надати критичну оцінку інституціональній побудові та спроможності вітчизняної системи аудиту, сформувати теоретичний базис посилення її інституціональної дієвості в національних інтересах й в умовах євроінтеграції та глобалізації економіки України.

Методика дослідження. У процесі дослідження використано методи: діалектичний (при пізнанні змістових ознак інституту аудиту); монографічний (аналіз еволюції інституціонального розвитку інституту аудиту); аналізу (для з'ясування відповідності аудиту параметрам соціально-економічного інституту); синтезу й оцінки (для дослідження Стратегій і Концепцій Аудиторської палати України); емпіричний (щодо комплексної оцінки сучасного стану аудиторської діяльності в Україні); порівняльного аналізу (визначено напрямки інтеграції програмних документів розвитку інституту аудиту з Європейським Союзом та Міжнародною федерацією бухгалтерів), статистичний (при дослідженні стану аудиторської діяльності в Україні); моделювання і класифікації (для визначення внутрішньої побудови інституту аудиту, класифікації та ієрархії його складових); порівняння (для доведення відсутності спадковості в програмних документах Аудиторської палати України); абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення напрямів розвитку інституту аудиту в Україні та формулювання висновків).

Результати дослідження. Полягають у виявленні проблем спадковості програмних документів вітчизняної системи аудиту, їх ціннісних орієнтирів і формування пропозицій стосовно побудови дієвої структури та ієрархії складових інституту аудиту.

Елементи наукової новизни. Пов'язані з використанням інституціонального підходу до періодизації розвитку системи аудиту в Україні, забезпеченням її ефективності через дотримання такою характерної для соціально-економічних інститутів ієрархії складових.

Практична значущість. Одержані результати вказують на проблеми розвитку вітчизняного інституту аудиту і шляхи їх подолання з використанням знань та підходів інституціональної теорії аудиту. Табл.: 3. Рис.: 1. Бібліогр.: 22.

Ключові слова: аудит; інституціональна теорія аудиту; моделювання системи аудиту; стратегії і концепції розвитку інституту аудиту; Аудиторська палата України; Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

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, 10)

E-mail: zhuk@faaf.org.ua

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

Мельник Катерина Петрівна - докторка економічних наук, доцентка, професорка кафедри обліку і оподаткування, Волинський національний університет імені Лесі Українки (43025, Волинська обл., м. Луцьк, вул. Винниченка, 28)

E-mail: pristypakatia@ukr.net

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

Жук Наталія Леонідівна - кандидатка економічних наук, старша наукова співробітниця, провідна наукова співробітниця відділу обліку та оподаткування, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10)

E-mail: zhuklai1@gmail.com

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-9882-4718>

Волошина Олена Вікторівна - наукова співробітниця відділу обліку та оподаткування, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10)

E-mail: accounting@faaf.org.ua

ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-8793-2369>

Постановка проблеми. У 2023 р. відзначатиметься 30-та річниця аудиторської діяльності в Україні. За цей період формування вітчизняного інституту аудиту характеризується різноманітними запозиченими зовні нормами регулювання, національними проблемами практичного застосування та особливим науковим забезпеченням. Інститут аудиту, як і інші вітчизняні соціально-економічні інститути, потерпає від програмно-стратегічної невизначеності, в цілому державної політики, що, очевидно, і пояснює слабкість його ініціатив у відпрацюванні своєї національної моделі та стратегії розвитку. Йдеться лише про такі ініціативи зі сторони двох його складових: Ради Аудиторської палати України та наукової спільноти. Незважаючи на важливість їхнього доробку, поки не сформовано цілісне і, головне, стає уявлення стосовно змістовності й розвитку вітчизняного інституту аудиту. Відсутність теоретичних підвалин, а також модельних орієнтирів зумовлює системні ризики від деструктивних адміністративних, бізнесових і, навіть, грантових ініціатив. Така незрілість вітчизняного інституту аудиту не для всіх очевидна і потребує публічного висвітлення та мобілізації усієї аудиторської спільноти на відпрацювання науково обґрунтованої стратегії розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблему оцінки стану та розробки напрямів розвитку вітчизняного інституту аудиту, а також законодавчого врегулювання й наукового забезпечення перспектив аудиторської діяльності в Україні висвітлено у фундаментальних працях українських вчених. Серед них: В. П. Бондар [2], М. І. Бондар [1], Н. Г. Здирко [7], Т. О. Каменська [8], О. О. Канцуров [5], К. П. Мельник [5, 6, 9, 10], О. А. Петрик [11], І. Б. Садовська [5, 12], К. І. Редченко [13], О. Ю. Редько [14], Л. В. Чижевська [15], О. Л. Шерстюк [16] та ін. При цьому М. І. Бондар дослідив особливості аудиту в агропромисловому комплексі і виклав результати в навчально-науковій літературі [1]. Питанням якості аудиту та

управління нею приділена увага В. П. Бондарем [2, с. 44-46]. Теоретичні й практичні аспекти аудиту відповідності публічних закупівель розглядалися Н. Г. Здирко [7, с. 99]. Класифікацію та критерії оцінки ризиків в аудиті розробила Т. О. Каменська [8, с. 45]. Комплексне дослідження інституціональних підходів формування і розвитку сучасного аудиту в Україні здійснила О. А. Петрик [11, с. 50], тоді як І. Б. Садовська описала концептуальні аспекти розвитку вітчизняного аудиту [12]. Перспективи розвитку ринку аудиту в Україні, питання незалежності аудитора та її впливу на якість аудиторських послуг охоплюють дослідження К. І. Редченка [13]. Напрями вирішення проблем на ринку аудиторських послуг окреслив О. Ю. Редько [14, с. 95]. Механізми забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності розглянуто Л. В. Чижевською [15, с. 265]. Роль професійних суджень аудитора в розвитку аудиторської діяльності висвітлено у дослідженнях О. Л. Шерстюка [16, с. 460].

Мета статті - надати критичну оцінку інституціональній побудові та спроможності вітчизняної системи аудиту, сформуванню теоретичний базис посилення її інституціональної дієвості в національних інтересах й умовах євроінтеграції та глобалізації економіки України.

У процесі дослідження висвітлюється вплив внутрішньоінституційної ієрархії на ефективність вітчизняної аудиторської діяльності; ціннісних орієнтирів розвитку вітчизняного інституту аудиту.

Методологія дослідження. Теоретичну і методологічну основу дослідження сформовано з використанням діалектичного, емпіричного, монографічного, статистичного, абстрактно-логічного методів у функціональному взаємозв'язку з аналізом, синтезом, оцінкою, порівняльним аналізом, моделюванням, класифікацією, порівнянням.

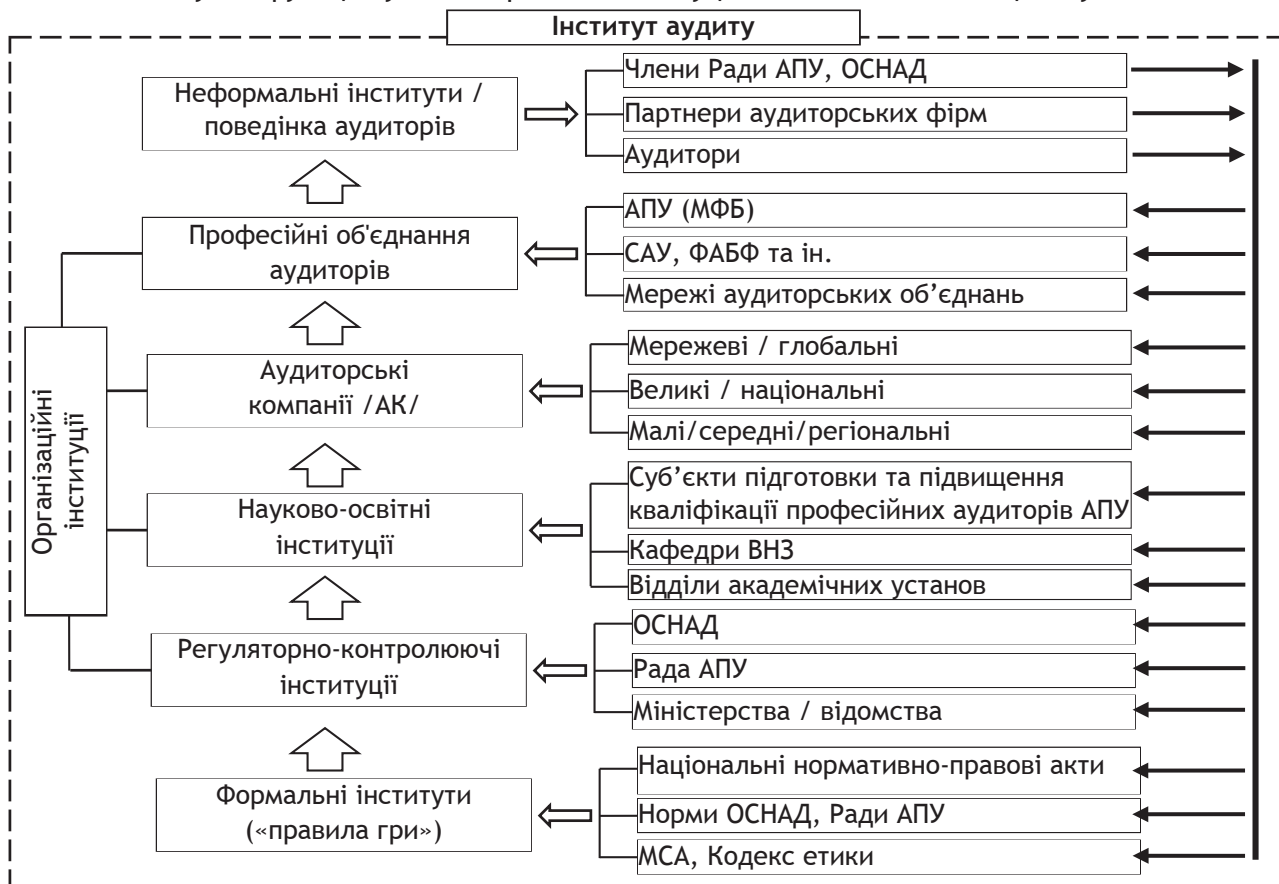
Виклад основних результатів дослідження. Значна частина вітчизняних дослідників розділяє інституціональну парадигму

розгляду сутності аудиту як соціально-економічного явища. В українській аудиторській еліті достатньо професіоналів, які впроваджують системне реформування аудиторської діяльності задля її відповідності статусу соціально-економічного інституту. Зокрема, це виконавчий директор Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД), доктор економічних наук Олександр Олександрович Канцуров, голова Ради Аудиторської палати України (АПУ), доктор економічних наук, професор Тетяна Олександрівна Каменська, голова комітету контролю якості АПУ, доктор економічних наук, професор Оксана В'ячеславівна Царенко, член ради АПУ, доктор економічних наук, професор Валерій Петрович Бондар та ін. Звісно, процес інституціоналізації вітчизняного аудиту має багато складових. Не за всіма напрямками роботу завершено. Проте викремлюються такі напрями, на наш погляд, де проблем найбільше.

Спостерігається недостатня увага еліти до взаємозв'язків між складовими інституту аудиту, їх структурної класифікації та ієрархічного впливу на функціонування і розвиток

діяльності. Дослідження засвідчують, що це не стільки теоретичні питання, як вагомий прикладний базис для дієвого поточного управління та змісту стратегій і програм розвитку аудиту.

У науковій школі обліку і фінансів НААН у 2021 р. захищена дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук Катериною Петрівною Мельник, в якій вибудовано фундаментальні положення розгляду системи аудиту як соціально-економічного інституту. Це дало можливість автору запропонувати практиці концептуальні положення задіяння інституту аудиту до реалізації політики сталого розвитку [9]. Разом із тим цим дослідженням посилено наукове розуміння інституціональної змістовності внутрішньої сутності аудиторської діяльності (рис.). Відпрацьований теоретичний базис украї важливий для формування і реалізації політики розвитку інституту аудиту, де важлива не стільки класифікація складових інституту аудиту, як їх ієрархічна взаємодія, визначальність впливу тієї чи іншої складової на стан і ефективність інституціональної системи в цілому.



Інституціональна змістовність аудиторської діяльності: класифікація та ієрархія складових

Джерело: Розроблено авторами.

За проведеними дослідженнями, оприлюдненими раніше [6], із погляду ефективності інституту впливовішими виступають складові, що визначають соціально-економічну поведінку аудиторів - так званий неформальний інститут. Звісно, за інституціональною теорією зверхність у системі неформальної складової відзначається для більшості соціальних інститутів. Проте в інституті аудиту його неформальним і громадсько-організаційним складовим притаманна певна визначальна змістовність, що вирізняється професійними судженнями, дотриманням Кодексу етики і особливістю економічної та громадської активності аудиторів. Ці постулати характеризують основи української інституціональної теорії аудиту, що цілком логічно пов'язана і з інституціональною теорією бухгалтерського обліку.

За інституціональною теорією аудиту фундаментальні положення змістовних ознак та ієрархії складових обов'язково повинні враховуватися при відпрацюванні й реалізації стратегій і програм розвитку аудиту. На це слід зважати і при організації поточного управління системою аудиту.

Натомість у вітчизняній аудиторській діяльності теоретичним постулатом не приділяється достатньо уваги. Як і поточне управління, так і концепції, і стратегії розвитку аудиту не мають інституціональної впорядкованості та цілісності. Про це свідчать

результати досліджень інституціональних особливостей вітчизняного аудиту в різні періоди його функціонування (табл. 1). Виділення періодів і надання таким умовних назв здійснено на підставі змін інституціонального характеру. А саме:

- вибудованій у вітчизняному аудиті ієрархії впливу його складових на прийняття управлінських рішень;
- специфіці ідеологічного (неформального) впливу в той чи інший період;
- головних проявах неформально інституту;
- оцінка відкритості до «нової крові» (оновлення спільноти).

Як показують дослідження, лише у початковий («ідеалізований») період вітчизняного аудиту мала місце теоретично обґрунтована побудова ієрархічної взаємодії складових цього інституту. Визначальними в ньому у той період були: громадська складова - Спілка аудиторів України; сприйнята спільнотою ідеологічна парадигма, що формувалася в документах від аудиторів-науковців; «сприятливий клімат» для створення аудиторського бізнесу. Незважаючи на те, що у цей період спостерігалися суттєві проблемні ознаки, все ж у цілому він відповідав базовим теоретичним постулатам функціонування соціально-економічного інституту (див. рис.). Проте з часом, на що вказують наведені дані, така відповідність зникає.

1. Інституціональні особливості вітчизняного аудиту

| Інституціональні особливості | Інституціональна періодизація (умовна назва періодів) | | | |
|--|---|--|---|---|
| | ідеалізований 1993-2002 рр. | корупційний, 2003-2012 рр. | грантовий, 2013-2018 рр. | контрольний, з 2019 р. |
| Ієрархія інституціонального впливу | <ul style="list-style-type: none"> • САУ • АПУ (як Рада) | <ul style="list-style-type: none"> • АПУ (як РАДА) • САУ | <ul style="list-style-type: none"> • Рада АПУ • Громадські об'єднання аудиторів | <ul style="list-style-type: none"> • ОСНАД • Рада АПУ • Об'єднання аудиторів |
| Ідеологічний вплив | Науковці | «Ділки» | Експерти | ОСНАД |
| Сертифікація/ліцензування | Вільне | Корумповане | Ускладнене | Ускладнене |
| Головні проблемні ознаки неформального інституту | <ul style="list-style-type: none"> • необізнаність • пошук місії • проблеми якості | <ul style="list-style-type: none"> • етичні • корупція • демпінг цін • проблеми якості | <ul style="list-style-type: none"> • етичні • корупція • клановість • контроль якості | <ul style="list-style-type: none"> • монополізм • розпорошеність • клановість • контроль якості |

Джерело: Розроблено авторами.

В умовно «корупційному» та наступних періодах розвитку на вершині ієрархії інституту аудиту з'являється регуляторно-контролюючі інституції (більше де-факто, а

не де-юре). Це АПУ, Рада АПУ, ОСНАД. Змінюється й звучується під нову ієрархію та ідеологічний клімат із визначальністю впливу аудиторських «ділків» (умовна назва).

Згодом виявляється визначальність впливу групи експертів від грантових проєктів (Рада АПУ), ще пізніше - учасників ОСНАД. Звісно, в останні два періоди і учасникам проєктів, і учасникам ОСНАД та Ради АПУ вдалося відвернути корупційно-етичне руйнування вітчизняного інституту аудиту, проте відновлення теоретично обґрунтованої інституціональної зверхності в ієрархії як громадського впливу, так і професійно-етичної ідеології не відбувається. Чому?

Існуючу систему аудиту сучасна вітчизняна аудиторська еліта намагається розвивати без опори на теоретичні постулати. Видається так, що склад такої еліти у так званий корупційний період створив усі проблеми, а нова еліта з ОСНАД і Ради АПУ їх вирішить. Звичайно, якісний склад нової еліти значно кращий. Аудиторська спільнота і вчені нову еліту всіляко підтримують, проте й застерігають від тих же «граблів і спокус», що за інституціональною теорією створює зверхність у системі аудиту регуляторно-контролюючих інституцій (ОСНАД, Рада АПУ). Це вже помітно у сьогоденних проявах монополізму на аудиторському ринку, в громадській розпорошеності спільноти, у змісті стратегій та концепції розвитку вітчизняного аудиту й інших відомчих документах.

Отже, наукова гіпотеза необхідності дотримання інституціональних доктрин у розвитку аудиторської діяльності є важливою, а її недотримання має підтвердження в проблемах вибудованої структури вітчизняного інституту аудиту. Окрім того, ігнорування інституціональної теорії зумовило проблеми змісту і концептуальних, і стратегічних документів АПУ.

По-перше, Рада АПУ чи навіть АПУ як громадське об'єднання (а до правового статусу останньої існують питання, що являють собою предмет інших публікацій) виступають лише сегментами у цілісному інституті аудиту. За інституціональної теорії програмні документи інституту має затверджувати найвища в його ієрархії складова. З певними застереженнями можна погодитися, що цьому відповідає така складова як З'їзд аудиторів України, який формується з представників громадських об'єднань аудиторів (було б ідеально з єдиної САУ).

Звідси, за теорією, розробка і затвердження таких документів Радою АПУ створює інституційну проблемність. До того ж ця складова поряд з ОСНАД натеper посідає не своє місце в інституційній ієрархії аудиторської професії.

По-друге, уже очевидні проблеми врахування в документах еліти інтересів та цінностей широкої аудиторської спільноти. Аналіз програмних документів АПУ за останні періоди виявив проблеми спадковості як у меті розвитку вітчизняного інституту аудиту, так і в розумінні авторами ціннісних сподівань аудиторської спільноти (табл. 2). У стратегії діяльності АПУ на 2012-2017 рр. мету не зазначено. Проте зі змісту пріоритетів умовно її можна характеризувати як «продержавницька». У Концепції діяльності АПУ на 2016-2017 рр. простежується «проєвропейська» мета. Однак, незважаючи на конституційні орієнтири проєвропейського розвитку України, у наступній Стратегії розвитку АПУ до 2023 р. метою стає вже набуття членства у МФБ.

2. Проблеми спадковості мети діяльності, викладеної у стратегіях і концепції АПУ

| № з/п | Документ | Зміст мети |
|-------|---|---|
| 1 | Стратегія діяльності АПУ на 2012-2017 рр. [18] | Державницькі пріоритети: 1) захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації; 2) задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України; 3) забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві; 4) поліпшення регуляторної діяльності у сфері аудиту |
| 2 | Концепція діяльності АПУ на 2016-2017 рр. [17] | «Проєвропейська» мета: адаптація механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до сучасних вимог, визначених законодавством Європейського Союзу |
| 3 | Стратегія розвитку АПУ до 2023 р., (2019 р.) [19] | Глобальні пріоритети, мета АПУ: набуття повного членства у МФБ шляхом виконання необхідних умов щодо відповідності критеріям, описаним у Конституції МФБ (IFAC Constitution) та статуті (IFAC Bylanis) |

Джерело: Систематизовано авторами.

У тому, що відповідати критеріям Конституції МФБ для вітчизняного аудиту це ціннісний пріоритет, Рада АПУ переконала й учасників останнього З'їзду аудиторів (червень 2021 р.).

Безумовно, зусилля вітчизняного інституту аудиту відповідати профільним Директивам ЄС чи Стандартам від МФБ потрібні, що ні в кого не викликають заперечень. Питання до пріоритетів, до роботи зі зміцнення економічних можливостей і соціальної статусності вітчизняного інституту аудиту. Проте згадані й інші важливі для аудиторської спільноти питання губляться в глобальних намірах її еліти.

Із проєкцією на вітчизняний аудит нами проаналізовано два ціннісних орієнтири сталого (цивілізованого) розвитку: опора на середній клас та просторова економіка (табл. 3). Варто зауважити, що політика ЄС у цих питаннях вирізняється чіткішою визначеністю, ніж МФБ. Відомо, що на політику

МФБ впливають глобальні корпорації з іншими ціннісними пріоритетами. Принаймні така ситуація простежується нині.

Отже, в «програмному коридорі» ЄС для вітчизняного малого і середнього бізнесу, в тому числі й аудиторського, наявні більші шанси на інституційну підтримку. У «програмному коридорі» МФБ переважає ринкова конкуренція, бо таке вигідно великому бізнесу, зокрема, глобальним аудиторським фірмам і мережам.

Подібне спостерігається і щодо цінності просторового розвитку. В політиці ЄС важливе значення надається розвитку територій. Тобто у розглянутому випадку присутність місцевого аудиторського бізнесу в регіонах. Глобальний великий бізнес не переймається питаннями зайнятості по територіях, перевагами саме від місцевого консалтингового супроводу. Він ігнорує проблеми монополії на ринку аудиторських послуг тощо.

3. Проблеми ціннісних орієнтирів сталого розвитку вітчизняного аудиту

| № з/п | Показник | Рік | | | | | |
|-------|--|---------------|------|------|------|------|------|
| | | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
| 1 | Проблеми ринку аудиторських послуг | | | | | | |
| | Обсяг послуг САД, млн грн, у т.ч.: | 1716 | 1973 | 2127 | 2438 | 2871 | 3175 |
| | САД Київ і Київська обл., млн грн | 1465 | 1635 | 1749 | 1991 | 2350 | 2618 |
| | САД Дніпропетровська обл., млн грн | 99 | 99 | 97 | 132 | 161 | 166 |
| 2 | Проблеми середнього бізнесу | | | | | | |
| | Кількість САД, у т.ч. залежно від обсягу наданих послуг, од | 1107 | 1107 | 959 | 893 | 900 | 893 |
| | Обсяг до 0,5 млн, од. | 732 | 647 | 544 | 445 | 427 | 414 |
| 3 | Проблеми просторової економіки: САД по регіонах, од., у т. ч.: | | | | | | |
| | Київ і Київська обл. | Дані відсутні | | | 102 | 120 | 116 |
| | Разом: Сумська, Чернігівська, Волинська, Чернівецька області та Закарпаття | Дані відсутні | | | 11 | 9 | 9 |

Джерело: Систематизовано авторами за інформацією АПУ [20].

Дані табл. 3 засвідчують певну тенденцію наростання ціннісних проблем у вітчизняному аудиті. Так, суб'єкти аудиторської діяльності (САД) Києва та Київської області освоюють понад 80 % усього ринку аудиторських послуг України. За 2020 р. столичний аудит разом із САД Дніпропетровської області охоплював 88 % такого ринку. В Україні постійно зменшується кількість САД, особливо тих, що допускаються системою до проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності. У наведених у табл. 3 п'яти регіонах таких фірм налічується 9-11 на всіх. До того ж АПУ не оприлюднює інформацію про обсяги виручки діяльності на ринку великих, у тому числі глобальних аудиторських компаній в Україні. За наведеними експертними

оцінками перші десять із таких освоюють не менше половини всього ринку аудиторських послуг України.

Висновки. Вітчизняний аудит останніми роками розпочав суттєві реформи з подолання корупції та підвищення якості своїх послуг. На цих напрямках ще чимало роботи. Проте концентрація аудиторської еліти лише на контролі якості аудиту несе загрозу інституційної розбалансованості системи. Це вже проявляється у монополізмі на ринку, проблемах просторового розвитку аудиторської діяльності, формуванні кланів для заміни еліти в системі управління. У ціннісних орієнтирах аудиторська еліта відривається від сподівань і потреб своєї спільноти.

Вагомою причиною проблем вітчизняного інституту аудиту слід вважати його побудову й функціонування в розрізі з доктринами сучасних соціальних і економічних теорій. У вітчизняному інституті аудиту порушена ієрархія визначальності його складових. Замість зверхності громадських інституцій як в організаційному управлінні, так й у формуванні «писаних і неписаних правил гри» простежується домінування регуляторно-контролюючих інституцій.

Список бібліографічних посилань

1. Бондар М. І. Аудит в АПК : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 188 с.
2. Бондар В. П., Бондар Ю. В. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 1(31). С. 36-64.
3. Жук В. М. Інтегрована звітність: ретроспектива і перспектива в Україні. *Облік і фінанси*. 2019. № 1(83). С. 20-27. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27).
4. Жук В. М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку). *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2009. Т. 17. С. 139-146.
5. Zhuk Valerii, Kantsurov Oleg, Sadovska Iryna, Melnyk Kateryna, Safarova Anna, Starenka Olga, Nahirska Kateryna, Nuzhna Oksana, Tluchkevych Nataliia. Calculation of the efficiency of involving the institute of audit in sustainable development of rural areas in Ukraine. *AD ALTA: Journal of Interdisciplinary Research*. 2021. Vol. 11. Iss. 2. Special Issue XXI. 2021. P. 128-135. URL: <http://www.magnanimitas.cz/ADALTA/110221/PDF/110221.pdf>.
6. Жук В. М., Мельник К. П. Інститут аудиту: сутність та його складові. *Економіка АПК*. 2020. № 11. С. 60-73.
7. Здырко Н. Г. Аудит відповідності публічних закупівель: теоретичні та практичні аспекти. *Облік і фінанси*. 2021. № 1(91). С. 90-100.
8. Камєньська Т. О. Ризики в аудиті та їх оцінка. *Статистика України*. 2015. № 2. С. 43-45.
9. Мельник К. П. Аудиторське забезпечення сталого розвитку сільських територій: теорія, методологія, практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2021. 38 с. URL: http://www.iae.org.ua/images/iae/vchena_rada_02/2021/2021.04.21_melnyk_aref.pdf.
10. Мельник К. П. Оцінка ефективності інституту аудиту. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2020. Вип. 6(80). С. 108-115.
11. Петрик Е. А. Формирование и развитие современного аудита в Украине: институциональный подход. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 9. С. 45-52.
12. Semenysheva Nataliia, Khorunzhak Nadia, Sadovska Iryna. Evaluation of the adaptability of scientific theories for the development of accounting institute. *Intelektine Ekonomika; Vilnius*. 2020. Vol. 14. No 1. P. 113-129.
13. Редченко К. І. Аудиторські послуги на ринку ІСО: можливості і перспективи. *Статистика України*. 2018. Вип. 1. С. 54-61.
14. Редько О. Ю. Основні ілюзії щодо ринку аудиту в Україні. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 93-97.
15. Чижєвська Л. В., Антонюк О. Р. Сучасний стан та механізми забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2017. № 862. С. 261-268.
16. Шерстюк О. Л. Аспекти застосування професійних суджень аудитора. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3(35). С. 459-471.

Критична оцінка стану і перспектив розвитку вітчизняного аудиту потребує подальших публічних дискусій. Результативністю таких має стати відпрацювання рамкової науково обґрунтованої моделі вітчизняного інституту аудиту та в її орієнтирах, розробка дієвих стратегій і програм розвитку, ініціювання змін до чинного законодавства. Все це й формує напрями подальших досліджень.

References

1. Bondar, M.I. (2003). *Audit v APK: navch. posibnyk*. [Audit in the agro-industrial complex: textbook. manual]. Kyiv : KNEU [In Ukrainian].
2. Bondar, V.P. & Bondar, Yu.V. (2015). *Yakist v audyti ta deiaki aspekty v upravlinni yakistiu* [Quality in audit and some aspects in quality management]. *Problemy teorii ta metodologii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*. Vyp. 1(31). pp. 36-64 [In Ukrainian].
3. Zhuk, V.M. (2019). *Intehrovana zvitnist: retrospektyva i perspektyva v Ukraini* [Integrated Reporting: A Retrospective and Perspective in Ukraine]. *Oblik i finansy*, 1(83), 20-27 [In Ukrainian]. doi: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27).
4. Zhuk, V.M. (2009). *Naukove oznachennia instytutsionalnoi teorii bukhgalterskoho obliku (na zasadakh idei staloho rozvytku)* [Scientific definition of institutional theory of accounting (based on the idea of sustainable development)]. *Zbirnyk naukovykh prats Podilskoho derzhavnoho ahrarnotekhnichnoho universytetu*, vol. 17, pp.139-146 [In Ukrainian].
5. Valerii Zhuk, Oleg Kantsurov, Iryna Sadovska, Kateryna Melnyk, Anna Safarova, Olga Starenka, Kateryna Nahirska, Oksana Nuzhna, Nataliia Tluchkevych (2021). Calculation of the efficiency of involving the institute of audit in sustainable development of rural areas in Ukraine. *AD ALTA: Journal of Interdisciplinary Research*, vol. 11 (2), *Special Issue XXI*, pp. 128-135. Retrieved from : <http://www.magnanimitas.cz/ADALTA/110221/PDF/110221.pdf> [In English].
6. 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].
7. Zdyrko, N.H. (2021). *Audit vidpovidnosti publichnykh zakupivel: teoretychni ta praktychni aspekty*. [Audit vidpovidnosti publichnykh zakupivel: teoretychni ta praktychni aspekty]. *Oblik i finansy*, 1 (91), pp. 90-100 [In Ukrainian].
8. Kamenska, T.O. (2015). *Ryzyky v audyti ta yikh otsinka* [Audit risks and their assessment]. *Statystyka Ukrainy*. 2. pp. 43-45 [In Ukrainian].
9. Melnyk, K.P. (2021). *Audytorske zabezpechennia staloho rozvytku silskykh terytorii: teorii, metodolohiia, praktyka* [Audit support for sustainable development of rural areas: theory, methodology, practice]. Doctor's thesis. Kyiv. Retrieved from : http://www.iae.org.ua/images/iae/vchena_rada_02/2021/2021.04.21_melnyk_aref.pdf [In Ukrainian].
10. Melnyk, K.P. (2020). *Otsinka efektyvnosti instytutu audytu*. [Evaluation of the effectiveness of the audit institute]. *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*, 6(80), pp. 108-115 [In Ukrainian].
11. Petrik, E.A. (2013). *Formirovaniie i razvitie sovremenogo audita v Ukraine: institsiunal'nyy podhod* [Formation and development of modern audit in Ukraine: an institutional approach]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet*, 9, pp. 45-52 [In Russian].
12. Semenysheva Nataliia; Khorunzhak Nadia; Sadovska Iryna. (2020). Evaluation of the adaptability of scientific theories for the development of accounting institute. *Intelektine Ekonomika; Vilnius*, 14 (1), pp 113-129 [In English].
13. Redchenko, K.I. (2018). *Audytorski posluhy na rynku ICO: mozhyvosti i perspektyvy* [Audit services in the ICO market: opportunities and prospects]. *Statystyka Ukrainy*, 1, pp. 54-61 [In Ukrainian].

17. Про Концепцію діяльності Аудиторської палати України на 2016-2017 роки : Рішення Аудиторської палати України від 26.05.2016 р. № 325/8. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/FN020839>.

18. Про Стратегію діяльності АПУ на 2012-2017 роки : Рішення Аудиторської палати України від 05.07.2012 р. № 252/5. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_5230-12#Text.

19. Стратегія розвитку Аудиторської палати України до 2023 року : Рішення чергового з'їзду аудиторів України від 18.05.2019 р. № 1/13. URL : <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/12/Стратегія-розвитку-Аудиторської-палати-України-до-2023-року.pdf>.

20. Звіти АПУ до Кабінету Міністрів України. URL : <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>.

21. Boersma M. Financial Statement Networks: An Application of Network Theory in Audit. *The Journal of Network Theory in Finance*. 2018. № 4(4).

22. Humphrey Ch. Debating Audit Expectations. Current Issues in Auditing: Michael Sherer, Stuart Turley. SAGE Publications Ltd. 2007. URL : <https://sk.sagepub.com/books/current-issues-in-auditing-3e/n1.xml>

14. Redko, O.Yu. (2018). Osnovni iluzii shchodo rynku audytu v Ukraini [The main illusions about the audit market in Ukraine]. *Statystyka Ukrainy*, 1, pp. 93-97 [In Ukrainian].

15. Chyzhevska, L.V. & Antoniuk O.P. (2017). Suchasnyi stan ta mekhanizmy zabezpechennia konkurentospromozhnosti sub'ektiv audytorskoi diialnosti. [Current state and mechanisms for ensuring the competitiveness of auditing entities]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika». Seria: Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlenia i problemy rozvytku*. 862 (pp. 261- 268) [In Ukrainian].

16. Sherstiuk, O.L. (2016). Aspekty zastosuvannia profesiinykh sudzhen audytora [Aspects of application of professional judging of auditors]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 2-3(35), pp. 459-471 [In Ukrainian].

17. Pro Kontseptsiuu diialnosti Audytorskoi palaty Ukrainy na 2016-2017 roky: Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy vid 26.05.2016 r. # 325/8 [On the Concept of the Audit Chamber of Ukraine for 2016-2017: Decision of the Audit Chamber of Ukraine dated 26.05.2016 No. 325/8]. Retrieved from : <https://ips.ligazakon.net/document/FN020839> [In Ukrainian].

18. Pro Stratehiuu diialnosti APU na 2012-2017 roky : Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy vid 05.07.2012 r. # 252/5 [On the Strategy of the UBA for 2012-2017: Decision of the Audit Chamber of Ukraine dated 05.07.2012 No. 252/5]. Retrieved from : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_5230-12#Text [In Ukrainian].

19. Stratehiia rozvytku audytorskoi palaty Ukrainy do 2023 roku : Rishennia chervoho zizdu audytoriv Ukrainy vid 18.05.2019 r. # 1/13 [Strategy for the development of the Audit Chamber of Ukraine until 2023: Decision of the regular Congress of Auditors of Ukraine dated 18.05.2019 No. 1/13]. Retrieved from : <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/12/Stratehiia-rozvytu-Audytorskoi-palaty-Ukrainy-do-2023-roku.pdf> [In Ukrainian].

20. Zvity APU do Kabinetu Ministriv Ukrainy [Reports of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine]. Retrieved from : <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu> [In Ukrainian].

21. Boersma, M. (2018). Financial Statement Networks: An Application of Network Theory in Audit. *The Journal of Network Theory in Finance*, 4(4) [In English].

22. Humphrey, Ch. (2007). Debating Audit Expectations. Current Issues in Auditing: Michael Sherer, Stuart Turley. SAGE Publications Ltd. Retrieved from : <https://sk.sagepub.com/books/current-issues-in-auditing-3e/n1.xml> [In English].

Zhuk V. M., Melnyk K. P., Zhuk N. L., Voloshyna O. V. Theoretical basis of strengthening the action of the domestic institute of audit

The purpose of the article is to provide a critical assessment of the institutional structure and capacity of the domestic audit system, to form a theoretical basis for strengthening its institutional effectiveness in the national interests and in the context of European integration and globalization of Ukraine's economy.

Research methods. In the course of the research, the following methods were used: dialectical (in the knowledge of the substantive features of the institution of audit); monographic (analysis of the evolution of the institutional development of the audit institution); analysis (to clarify the compliance of the audit with the parameters of a socio-economic institution); synthesis and evaluation (for the study of Strategies and Concepts of the Audit Chamber of Ukraine); empirical (based on a comprehensive assessment of the current state of auditing in Ukraine); comparative analysis (the directions of integration of program documents for the development of the audit institute with the European Union and the International Federation of Accountants are determined), statistical (in the study of the state of audit activity in Ukraine); modeling and classification (to determine the internal structure of the audit institution, classification and hierarchy of its components); comparison (to prove the absence of heredity in the program documents of the Audit Chamber of Ukraine); abstract-logical (theoretical generalizations of the directions of development of the audit institution in Ukraine and the formulation of conclusions).

Research results. They consist in identifying the problems of heredity of program documents of the domestic audit system, their value guidelines and the formation of proposals for building an effective structure and hierarchy of components of the audit institution.

Scientific novelty. They are associated with the use of an institutional approach to the periodization of the development of the audit system in Ukraine, ensuring its effectiveness through adherence to the hierarchy of components so characteristic of socio-economic institutions.

Practical significance. The results obtained indicate the problems of the development of the domestic audit institution and the ways to overcome them using knowledge and approaches on the institutional theory of audit. Tabl.: 3. Figs.: 1. Refs.: 22.

Keywords: audit; institutional audit theory; audit system modeling; strategies and concepts for the development of the audit institute; Audit Chamber of Ukraine; The Audit Public Oversight Body of Ukraine.

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" (10, Heroiv Oborony St., Kyiv, 03127)

E-mail: zhuk@faaf.org.ua

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

Melnyk Kateryna Petrivna - doctor of economic sciences, associate professor (docent), professor of the department of accounting and taxation, Lesya Ukrainka Volyn National University (28, Vynnychenko, Lutsk, Volynska obl., 43025)
E-mail: pristypakatia@ukr.net
ORCID iD <http://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

Zhuk Nataliia Leonidivna - candidate of economic sciences, senior research fellow, leading research fellow of the department of accounting and taxation, National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics" (10, Heroiv Oborony St., Kyiv, 03127)
E-mail: zhuklai1@gmail.com
ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-9882-4718>

Voloshyna Olena Viktorivna - research fellow of the department of accounting and taxation, National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics" (10, Heroiv Oborony St., Kyiv, 03127)
E-mail: accounting@faaf.org.ua
ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-8793-2369>

Жук В. Н., Мельник Е. П., Жук Н. Л., Волошина Е. В. Теоретические основы усиления действенности отечественного института аудита

Цель статьи - дать критическую оценку институциональному построению и возможности отечественной системы аудита, сформировать теоретический базис усиления ее институциональной действенности в национальных интересах в условиях евроинтеграции и глобализации экономики Украины.

Методика исследования. В процессе исследования использованы методы: диалектический (при познании содержательных признаков института аудита); монографический (анализ эволюции институционального развития института аудита); анализа (для выяснения соответствия аудита параметрам социально-экономического института); синтеза и оценки (для исследования Стратегий и Концепций Аудиторской палаты Украины); эмпирический (по комплексной оценке современного состояния аудиторской деятельности в Украине); сравнительного анализа (определены направления интеграции программных документов развития института аудита с Европейским Союзом и Международной федерацией бухгалтеров); статистический (при исследовании состояния аудиторской деятельности в Украине); моделирования и классификации (для определения внутреннего построения института аудита, классификации и иерархии его составляющих); сравнение (для доказательства отсутствия наследственности в программных документах Аудиторской палаты Украины); абстрактно-логический (теоретические обобщения направлений развития института аудита в Украине и формулирование выводов).

Результаты исследования. Состоят в выявлении проблем наследственности программных документов отечественной системы аудита, их ценностных ориентиров и формировании предложений относительно построения действенной структуры и иерархии составляющих института аудита.

Элементы научной новизны. Связаны с использованием институционального подхода к периодизации развития системы аудита в Украине, обеспечением ее эффективности через соблюдение таковой характерной для социально-экономических институтов иерархии составляющих.

Практическая значимость. Полученные результаты указывают на проблемы развития отечественного института аудита и пути их преодоления с использованием знаний и подходов институциональной теории аудита. Табл.: 3. Илл.: 1. Библиогр.: 22.

Ключевые слова: аудит; институциональная теория аудита; моделирование системы аудита; стратегии и концепции развития института аудита; Аудиторская палата Украины; Орган общественного надзора за аудиторской деятельностью.

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 Обороны, 10)
E-mail: zhuk@faaf.org.ua
ORCID iD <https://orcid.org/0000-0003-1367-5333>

Мельник Екатерина Петровна - доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры учёта и налогообложения, Волынский национальный университет имени Леси Украинки (43025, Волынская обл., г. Луцк, ул. Винниченко, 28)
E-mail: pristypakatia@ukr.net
ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

Жук Наталия Леонидовна - кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, ведущий научный сотрудник отдела учёта и налогообложения, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (03127, г. Киев, ул. Героев Обороны, 10)
E-mail: zhuklai1@gmail.com
ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-9882-4718>

Волошина Елена Викторовна - научный сотрудник отдела учёта и налогообложения, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (03127, г. Киев, ул. Героев Обороны, 10)
E-mail: accounting@faaf.org.ua
ORCID iD <https://orcid.org/0000-0001-8793-2369>

Стаття надійшла до редакції 26.07.2021 р.

Фахове рецензування: 12.08.2021 р.

Бібліографічний опис для цитування:

Жук В. М., Мельник К. П., Жук Н. Л., Волошина О. В. Теоретичні основи посилення дієвості вітчизняного інституту аудиту. *Економіка АПК*. 2021. № 8. С. 58 – 66. <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202108058>

Zhuk, V.M., Melnyk, K.P., Zhuk, N.L. & Voloshyna, O.V. (2021). Teoretychni osnovy posylennia diievosti vitchyznianoho instytutu audytu [Theoretical basis of strengthening the action of the domestic institute of audit]. *Ekonomika APK*, 8, pp. 58 – 66 [In Ukrainian]. <https://doi.org/10.32317/2221-1055.202108058>

*