

ОБЛІК І АУДИТ

УДК 167.7:657.6

JEL classification: M40, M42

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.04.150>

Валерій ЖУК,

головний науковий співробітник
відділу обліку та оподаткування, доктор економічних наук, професор,
академік НААН, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»,
вул. Героїв Оборони, 10, м. Київ, 03127, Україна,
e-mail: zhuk@faaf.org.ua
ORCID ID: 0000-0003-1367-5333

Катерина МЕЛЬНИК,

докторантка відділу обліку та оподаткування,
кандидат економічних наук, доцент,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»,
вул. Героїв Оборони, 10, м. Київ, 03127, Україна,
e-mail: pristypakatia@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-9167-5801

ПРЕДМЕТ АУДИТУ: ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ПІЗНАННЯ

Жук В., Мельник К. Предмет аудиту: вдосконалення методології пізнання. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 4. С. 150–168. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.04.150>

Zhuk, V., Melnyk, K., (2020). Predmet audytu: vdoskonalennia metodolohii piznannia [Subject of audit: improvement of cognition methodology]. *The Herald of Ternopil National Economic University*. Vol. 4. P. 150–168. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.04.150>

Анотація

Вступ. Вчені генерують різноманіття суперечливих трактувань предмета аудиту, що засвідчує слабкість версії його теорії. Натомість, на практиці аудит із професійно-замкнутої системи все більше набуває статусу соціально-економічного інституту і потребує чіткої ідентифікації своєї суспільної корисності – місії. Формування місії апіорі базується на потенціалі предмета аудиту, пізнання якого і є першочерговим завданням академічної науки.

Метою дослідження є розвиток теоретичних уявлень про предмет аудиту, формулювання його нової сутності на загальнонаукових філософських засадах та доктринах і концепція сталого розвитку.

Методи дослідження. В статті використовувались загальнонаукові й специфічні методи дослідження, зокрема: абстрагування, індукції та дедукції, порівняння – для вивчення теоретичних досліджень понятійно-категоріального апарату теорії аудиту; графічний – для вивчення моделей і стратегій розвитку інституту аудиту; аналізу та синтезу – в процесі виявлення інституціонального тренда змістового приросту предметної функціональності аудиту.

Результати дослідження. Набули подальшого розвитку теоретичні уявлення про предмет аудиту. Критично оцінена методологія з'ясування сутності предмета аудиту лише у прив'язці до його об'єктів. Доведено, що такий науковий підхід ситуативно вирішує проблеми пізнання предмета, але не формує стале уявлення про нього в теорії та практиці аудиту. Запропонована методологія пізнання предмета інститут аудиту у взаємозв'язку з розвитком його функціональності. Виявлено інституційний тренд змістового приросту об'єктів і функцій аудиту. Побудовано модель предметно-функціонального зростання аудиту та стратегію розвитку інституту аудиту на базі сучасних інституціональних наукових доктрин та концепції сталого розвитку. Предметом аудиту запропоновано вважати вивчення природи аудиторської функціональності, що спрямована на зменшення невизначеності в економічному просторі та забезпечення сталого розвитку. Зроблено кроки до формування стійкої версії теорії аудиту в частині сталості його предмета та місії.

Перспективи. Доцільними є подальші дослідження сутності предмета аудиту у взаємозв'язку з сучасними економічними і соціальними теоріями, доктринами та концепцією сталого розвитку, викликами з практики аудиту. Удосконалення методології пізнання предмету аудиту вбачається в застосуванні прийомів і методів практичної цільності та аксіометодології, особливо у понятті «аудиторська функціональність».

Ключові слова: предмет аудиту, теорія аудиту, методологія аудиту, об'єкти аудиту, функції аудиту, цілі аудиту, інституціональна теорія аудиту, сталий розвиток, місія аудиту.

Формули: 0, рис.: 4, табл.: 0, бібл.: 33.

Valerii ZHUK,

Chief Researcher of the Accounting and Taxation Department, Ds (Economics),
Professor, Academician of the National Academy of Agricultural Sciences,
National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics",
10 Heroiv Oborony Street, Kyiv, 03127, Ukraine,
e-mail: zhuk@faaf.org.ua
ORCID ID: 0000-0003-1367-5333

Kateryna MELNYK,

Doctoral Student of the Accounting and Taxation Department,
PhD (Economics), Assistant Professor,
National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics",
10 Heroiv Oborony Street, Kyiv, 03127, Ukraine,
e-mail: pristypakatia@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-9167-5801

SUBJECT OF AUDIT: IMPROVEMENT OF COGNITION METHODOLOGY

Abstract

Introduction. *Scientists generate many conflicting interpretations of the subject of the audit; this indicates the weakness of the current version of audit theory. But in practice, audit from a professional-closed system is increasingly acquiring the status of a socio-economic institute. Therefore, there is a need for a clear identification of the public utility of the audit institute – its mission. The formation of the mission is a priori based on the potential of the subject of the audit, the cognition of which is the primary task of academic science.*

The purpose of the article is to develop theoretical ideas about the subject of the audit and formulate its new essence on general scientific philosophical foundations and doctrines and the concept of sustainable development.

Research methods. *In the article has been used general scientific and specific research methods, in particular: abstraction, induction and deduction, comparison – to study of theoretical research of the conceptual and categorical apparatus of audit theory; graphic – to study the models and development strategies of the audit institute; analysis and synthesis – to identify the institutional trend of semantic growth of the substantive functionality of the audit.*

Results. *The research results form the basis for the further development of theoretical ideas about the subject of the audit. The methodology of cognition of the essence of the subject of the audit, based only on the connection to its objects, was critically assessed. It has been proven that such scientific approach solves the problem of cognizing the subject situationally, but does not form a stable idea about the subject in the theory and practice of audit. The methodology for understanding the subject of the audit institute was proposed taking into account the development of its functionality. The institutional trend of the substantial increase in audit objects and functions was revealed. The model of the subject-functional growth of audit and the development strategy of the audit institute has been built on the basis of modern institutional scientific doctrines and the concept of*

sustainable development. According to the authors, the subject of the audit is the study of the nature of audit functionality, aimed at reducing uncertainty in economic and sustainable development. Steps have been taken towards the formation of a stable version of the audit theory in terms of the sustainability of its audit subject and mission.

Discussion. *Further research into the essence of the subject of the audit should be combined with modern economic and social theories, doctrines and the concept of sustainable development, challenges from audit practice. The improvement of the methodology of cognition of the subject of the audit should be based on the application of techniques and methods of practical integrity and axiological methodology, especially in the concept of "audit functionality".*

Keywords: *audit subject, audit theory, audit methodology, audit objects, audit functions, audit objectives, institutional audit theory, sustainable development, audit mission.*

Formulas: 0, fig.: 4, tabl.: 0, bibl.: 33.

Вступ та постановка проблеми. Зрозумілість предмета науки і практики будь-якого виду діяльності є основоположним фактором його ідентифікації в суспільстві. У сучасних умовах визначення предмета з гуманітарної сфери є влучною інтерпретацією місії відповідного соціально-економічного інституту. Щодо системи аудиту, то особливо у вітчизняному середовищі предмет аудиту пов'язують із професійним оцінюванням достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Звісно, можна виокремлювати предмет аудиту як, власне, першооснову такої діяльності. Тоді він обмежується фінансовою звітністю суб'єкта господарювання. Водночас очевидно, що має бути і його ширша (філософська) інтерпретація, а саме: інтерпретація предмета інституту аудиту. Якщо виходити з інституціональних доктрин, то місія, а відтак і предмет та зміст функцій цього інституту мають бути спрямовані на зменшення невизначеності економічного простору та забезпечення сталого розвитку. Вирішення цього завдання базується на гіпотезі важливості перегляду предмета під впливом сучасних епохальних змін та розуміння місії інституту аудиту, де базовим є переосмислення його предметної функціональності. Пасивність у цьому питанні формуватиме у кращому випадку «бездіяльне» наукове забезпечення, у гіршому – законсервує суспільну камеральність та призведе до зайвості системи аудиту у цифрову епоху.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням змістовної сутності предмета, об'єктів, функцій аудиту присвячені праці зарубіжних науковців, серед яких: Р. Адамс [1], Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек [2, с. 53] та інші. Колектив вітчизняних вчених під керівництвом професора Ю.С. Цал-Цалко довів наявність впливу об'єктів і класифікаційних ознак господарювання на зміст предмета аудиту [3, с. 15–16]. Професор О. А. Петрик обґрунтувала інформаційно-звітну основу предмета аудиту [4, с. 7]. Професор Н. І. Дорош зазначає, що «предмет аудиту визначається метою, завданнями аудиту та потребами користувачів результатів аудиторської перевірки» [5, с. 17].

Визнаний як у професійному середовищі, так і серед науковців, професор О. Ю. Редько обґрунтував і розширив класичні межі предмета аудиту супутніми роботами так званих специфічних сфер [6]. Неабиякий вплив на розвиток теорії аудиту

мають наукові школи ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Західноукраїнського національного університету, Національного університету «Житомирська політехніка», Національної академії статистики, обліку та аудиту з дослідженнями професорів М. І. Бондаря [7], Ю. Б. Слободяник [8], М. С. Пушкаря [9, 10], В. В. Рядської [11], Л. В. Чижевської [12], О. М. Петрука [13], М. Д. Корінька [14], С. В. Шульги [15] та інших. Особливе місце займають праці вчених-практиків О. О. Канцурова [16], Т. О. Каменської [17], О.В. Царенко [18], С. Я. Зубілевич [19], Б. В. Мельничука [20] та ін. Проте, незважаючи на значущість проведених досліджень, залишаються дискусійними питання не лише трактування сутності, але й науково-методологічні підходи до з'ясування природи предмета аудиту. Малодослідженими є питання взаємозв'язку предмета аудиту та його функцій. Не вивченим все ще є вплив нових економічних теорій, доктрин та концепції сталого розвитку, цифрової економіки на предметну функціональність аудиту.

Метою статті є розвиток теоретичних уявлень про предмет аудиту, формулювання його нової сутності на загальнонаукових філософських засадах та доктринах і концепція сталого розвитку.

Методи дослідження. В статті використовувались загальнонаукові й специфічні методи дослідження, зокрема: абстрагування, індукції та дедукції, порівняння – для вивчення теоретичних досліджень понятійно-категоріального апарату теорії аудиту; графічний – для вивчення моделей і стратегій розвитку інституту аудиту; аналізу та синтезу – в процесі виявлення інституціонального тренда змістового приросту предметної функціональності аудиту.

Результати дослідження. У філософському, загальноекономічному трактуванні предметом є «логічне поняття, що становить зміст думки, пізнання, те, на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність кого-, чого-небудь» [21, с. 246].

У будь-якому дослідженні важливим є вибір методології пізнання. Під методологією розуміють: сукупність прийомів дослідження, що застосовуються в науці; вчення про методи пізнання та перетворення дійсності. Основу методології становить мислення, світогляд та робота з інформацією, моделями, алгоритмами [22]. Вона охоплює методологію пізнання, методологію практичної цільності та методологію оцінювання (аксіометодологію) [23].

У процесі дослідження «предмета аудиту» сучасна наука частіше формує методологічну взаємоув'язку «предмет-об'єкт», рідше – «предмет-функціональність». У науках зі слабкою версією теорії, до яких належить аудит, зв'язок «предмет-об'єкт» вирішує проблеми пізнання предмета, але не формує стале уявлення про нього в загальнонауковому та суспільному середовищі.

Майже усі науковці, які досліджували предмет аудиту, пов'язують його трактування з пізнанням відповідних об'єктів. Такий методологічний підхід не викликає заперечень, але формує різноманіття власних уявлень про предмет залежно від концентрації уваги авторів на тих чи інших об'єктах. Звісно, ці трактування підлягають систематизації, класифікації, але обсяг цієї публікації обмежує їх детальний розгляд. Головне, що такий підхід, окрім сильної сторони, має суттєвий недолік, бо не формує чіткої і, тим більше, загальноприйнятої версії предмета аудиту. А це відносить аудит до діяльності зі слабкою версією теорії та своєї місії.

На основі попередніх досліджень можна виокремити два підходи до трактування змісту предмета аудиту:

– перший, логічно пов'язаний із бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю. Згідно з ним предметом аудиту є господарські операції, що знаходяться у сфері аудиторського оцінювання;

– другий підхід пов'язаний з економічними відносинами. Відповідно до нього предметом аудиту є господарська діяльність, оцінюванням якої займається аудитор.

Можна узагальнити, що предметом аудиту є процеси або явища не тільки господарювання, що зафіксовані за стандартами обліку і звітності (МСФЗ, МСБО, національні стандарти тощо), або зафіксовані документально за іншими стандартами і відображають стан майна, ресурсів, прав, джерел їх формування, а й стан управління та оцінювання іншого немайнового потенціалу суб'єкта перевірки.

Щоб глибше дослідити предмет аудиту, його суспільно корисну сторону, доцільно удосконалити методологію такого пізнання у взаємозв'язку «предмет-функціональність». Відтак, звертаємось до цілей аудиту. У главі 5 «Цілі аудиту» бестселера Е. А. Аренса та Дж. К. Лоббека «Аудит» для пояснення загальних завдань аудиту взято приклад зі стандартів аудиту SAS 1 (AU 110) [2, с. 141], де зазначається, що «останніми роками звертається багато уваги на обов'язки аудитора з особливою ретельністю аналізувати свідчення про можливі зловживання адміністрації компаній» [2, с. 149]. Тенденції до так би мовити «позазвітних» завдань і цілей аудиту можна спостерігати також у зростанні видів аудиторських послуг за Міжнародними стандартами аудиту (МСА), і в погляді на аудит зі сторони Міжнародної федерації бухгалтерів. Узагальнення цих підходів здійснив професор О. Ю. Редько. Він стверджує, що предмет уваги аудиторів розширює класичні межі за фінансову звітність на загальну фінансову і нефінансову інформацію. Аудитори все частіше надають супутні послуги так званих спеціальних сфер [6].

Отже, є факт нормативного розширення цілей і функцій аудиту. У науковій літературі цей процес простежується також через інтерпретацію вченими нових завдань аудиту та його функцій.

У філософському розумінні функція – це вищий вияв якісних властивостей «об'єкта» у певній системі суспільних відносин. У теорії соціології під функціями розуміють ролі, які відіграють соціальні інститути у розвитку суспільства. Практично у кожній науці зміст функцій зводиться до визначення призначення, зобов'язань, сфери використання об'єкта або зобов'язань, які виконують професіонали у певній галузі знань.

Пізнання місії (яка складається з функцій) є основою побудови концепцій тієї чи іншої науки (практичної діяльності), формування нових парадигм і теорій.

Останнім часом під впливом «аудиторських провалів» (від Enron до банківської системи України) та публікацій західної науки активізувався пошук функцій аудиту для задоволення парадигм сталого соціально-економічного розвитку. В Концептуальній основі якості аудиту йдеться, що «аудит – це діяльність в інтересах суспільства, яка повинна виконуватись відповідно кваліфікованими особами, які працюють в належному середовищі» [24]. У пункті 9 Кодексу етики професійних бухгалтерів також вказано про відповідальність інституту аудиту перед громадськістю [25]. Ці факти

засвідчують потребу зміни методології пізнання функціональності аудиту, а відтак і перегляду його предмета.

Під функціональністю (в т. ч. аудиторською) розуміють набір та корисність функцій, об'єктну природу того чи іншого виду діяльності, тобто функціональність – це логічне поєднання професійно-суспільної корисності (зовнішньої затребуваності) та «внутрішніх» можливостей аудиту (його інструментів, методів, об'єктів, функцій) відповідати новим інституційним запитам.

Але виникає питання: на якій теоретичній платформі розширювати соціально-економічну функціональність аудиту? Класичне ядро теорії аудиту не може слугувати такою базою, адже «концентрується» більше на сервісно-управлінській функціональності. Натомість базою для розвитку функціональності в інтересах суспільства є інституціональні привнесення до цього ядра – інституціональна теорія аудиту. Але за якою моделлю?

У зв'язку з цим пропонується наукова гіпотеза пріоритетності визначення фундаментальних передумов для розвитку аудиту, яка ґрунтується на діалектичній взаємодії функціональних затребуваностей (зовнішніх викликів) і функціональних можливостей (внутрішніх можливостей). Модель цієї гіпотези надано на рис. 1.



Рис. 1. Модель предметно-функціонального розвитку в інституціональній парадигмі аудиту

Джерело: розроблено авторами.

Модель демонструє розвиток функціональних можливостей і затребуваності аудиту. Так, першоосновою є сервісно-оціночна затребуваність із забезпеченням для споживачів контрольних, безпекових, інформаційних функцій, яка в міру становлення системи аудиту приростає затребуваністю від управління, що забезпечується аналітичними, консалтинговими, біхевіористичними, іншими функціями. Ці два рівні взаємодії пояснюються «класичним ядром» теорії аудиту і формують як об'єкти, так і рамки предмета аудиту: пізнанням природи оцінки публічної фінансової звітності та

системи управління об'єкта перевірки, а також системи якості аудиту. Це сучасний предметно-об'єктно-функціональний рівень практики аудиту.

Нові функції аудиту (і нові об'єкти) формуються під виконання ним більш вагомої місії в соціально-економічному просторі. Затребуваність у нових функціях зростає, коли йдеться про інститут аудиту і його роль не тільки в управлінні, а в набагато більшому розумінні – про його роль у соціально-економічному просторі, яка визначається інституціональними факторами.

Інституціональна парадигма і теорія аудиту обґрунтовує появу його інституціональної функціональної затребуваності. Остання, ґрунтуючись на сервісно-оціночній та управлінській функціональній затребуваності, визначає подальший інституціональний базис функцій аудиту (рис. 1).

Можна по-різному оцінювати відображення зростання функціональності аудиту в науковій літературі. Важливо, що таке зростання виходить з його практики й узагальнюється в наукових роботах, що стимулює розвиток теорії аудиту. Аудит на практиці і навіть у його науці проходить явище «аудиторського імперіалізму» (використовується аналогія з «економічним імперіалізмом» в інституціональній теорії чи з «бухгалтерським імперіалізмом» в інституціональній теорії бухгалтерського обліку) [26]. Тобто функціональність аудиту (предметна функціональність) заходить «на поле» теорій і практик суміжних видів діяльності: економіки, бухгалтерського обліку, аналізу, контролю і навіть математики, логіки і тому подібне.

З огляду на вищезазначене можна говорити про наявність розуміння «класичного» предмета аудиту (умовно господарська діяльність, що відображена у фінансовій звітності) та наявність приросту предметної функціональності аудиту з поля відповідальності суміжних сфер діяльності (управління, аналізу, експертної оцінки тощо). Виникає питання: чим пояснити таке явище «аудиторського імперіалізму»?

Перше, на що звертається увага, – це реакція професії аудиту на запити (і навіть сумніви) суспільства щодо його корисності. Інститут аудиту має потенціал і може виконувати більше функцій.

У філософському погляді на інститут аудиту спостерігається класична картина розвитку будь-якої вагомої діяльності. Аудит проходить зростання з неминучими провалами, оскільки заявляє суспільству про амбітні, функціональні можливості (це авангард), які априорі не встигають бути підкріплені його базовими можливостями (теоретичними, методологічними, методичними, організаційними). Але це шлях усіх вагомих видів діяльності. І для аудиту це правильний шлях. Замикатися у вузькій функціональності щонайменше означає завтра бути заміненим штучним інтелектом, цифровими технологіями чи іншими видами діяльності. Натомість простежується формування підрозділів ІТ-аудиторів, аудиторів-аналітиків найвищого ґатунку, вплив цього інституту на суспільний розвиток. Наступний крок – суспільне усвідомлення, що без аудиторів його сталий розвиток неможливий. Відповідно, суспільству необхідно довести вагомість місії аудиту і насамперед ёмно і зрозуміло для суспільства сформулювати його предмет.

Історія робіт видатних науковців щодо ідентифікації предметної складової аудиту настільки багата, що, здавалося би, можливості нового сприйняття себе вичерпали. Однак світ розвивається, а з ним змінюються очікування від аудиту. Попередні

дослідження були обмежені встановленими раніше рамками уявлення про його теорію і предмет. У нових умовах виникає необхідність зміни теоретичних уявлень про аудит. Акцентується увага не стільки на його сервісній функції (що забезпечує прийняття управлінських рішень на різних рівнях), скільки на можливостях націлити аудит на вивчення впливу інститутів на формування інформаційних потоків, на поведінку бухгалтера і зацікавлених в інформації осіб, на «поведінку» капіталу і підприємств, прогнозування і не тільки.

Чи не найбільшою проблемою, яка виникає на шляху дослідників предмета аудиту, є внутрішня динамічність тих базисів, які нині є основою розуміння цієї категорії. Вище зазначалось, що поширеною є думка про те, що яким би не був предмет аудиту у його нинішніх і майбутніх інтерпретаціях, він залежить від рівня залучення економікою інституту аудиту та відповідно кількістю і пріоритетністю його об'єктів. Звідси й упередження, що предмет має розкриватися лише через об'єкти.

З такими твердженнями (розглядаючи їх з позицій визначень предмета аудиту) погоджується більшість дослідників. Проблеми в такому стані речей дослідники не вбачають, хоча вона очевидна. Предмет будь-якої науки визначається ємно. Якщо об'єктно змінюється реальність, предмет загалом має бути постійним, адже він лаконічно відображає суть науки. В іншому випадку «безпредметну» систему знань наукою назвати складно.

Дійсно, різноманітність фактів і явищ господарського життя, які вимагають аудиторського оцінювання, постійно розширюється під впливом розвитку інституціональних чинників. Але це не означає, що у зв'язку з цим потрібно постійно переглядати предмет аудиту. Ще раз акцентуємо увагу на висунутій гіпотезі – предмет аудиту має трактуватися настільки універсально, щоби факти появи нових об'єктів «словесними» рамками предмета не обмежувалися.

Фундаментально доведено, що збагачення предмета (аудиту як і інших діяльностей) обґрунтовують нові теорії і парадигми. Сьогодні у пошуку напрямків і глибини збагачень найбільш прийнятними видаються доктрини інституціоналізму, які пояснюють розвиток будь-якої людської діяльності через вивчення інституціонального середовища та інституціональних впливів.

Попередні теорії аудиту не повною мірою ставили собі питання впливу розвитку соціально-економічного середовища на аудиторську діяльність. Саме тому методологія пізнання та наукові обґрунтування «нового» були предметом вивчення загальної економічної теорії. Аудит у своїй методологічній і методичній складовій не ставив завдання самостійної ідентифікації та інформаційної інтерпретації «нового». Хоча у практиці аудиту явища і факти, пов'язані з новими об'єктами, все-таки відстежуються. Щоправда, до формулювання нормативного визначення (стандартизації) нових явищ і об'єктів таке відображення, як правило, має науково-безсистемний характер (наприклад, аудит інтегрованої звітності, ІТ-аудит).

Отже, розширення функціональності аудиту є першим результатом зростання його суспільної корисності, що доводить практика, але не відображає теорія аудиту насамперед у трактуванні предмета. Новий методологічний підхід (взаємозв'язка «предмет-функціональність») пізнання дає змогу глибше розкрити сутність предмета аудиту, а головне – його інституційну корисність.

Предметом аудиту пропонується вважати вивчення природи аудиторської функціональності, що спрямована на зменшення невизначеності в економічному просторі та забезпечення сталого розвитку. Очевидно, що це доволі узагальнене трактування предмета, яке водночас вирішує важливу проблему. Вище було доведено, що зростання об'єктів аудиту на практиці так чи інакше стимулює науковців до нових інтерпретацій предмета аудиту. Мета – зафіксувати в трактуванні сутності предмета появу нових функцій та об'єктів. Відтак, теорія аудиту має слабку версію з постійним переглядом предмета. Запропоноване визначення вирішує цю проблему.

З іншого боку, сутність предмета аудиту має відображати місію цього виду діяльності, інакше ця діяльність не матиме статусу соціально-економічного інституту. У попередніх трактуваннях предмета нашими колегами цього також не простежується. І цю проблему нове трактування предмета теж вирішує.

Зосередженість предмета на відповідальній аудиторській функціональності важливо не тільки для теорії, а й для практики аудиту. Коли аудитор вирішує, як оцінити той чи інший факт (об'єкт), він має пам'ятати про те, що застосована ним методологія чи методичний інструментарій може мати різний вплив на економічне і правове становище об'єкта аудиту. Оцінка одна – наслідки різні. Особливо ця різниця відчутна на інституційному рівні. Наприклад, проведений за усіма стандартами аудит фінансової звітності Enron і наслідок – певна причетність інституту аудиту до світової фінансової кризи 2008 року; аудит за «усіма стандартами» багатьох вітчизняних банків і крах банківської системи України 2014–2016 рр. (НБУ навіть не намагався притягнути до відповідальності вітчизняні компанії так званої «великої четвірки» чи «першої десятки», бо «стандартами якості аудиту» обставлено все так, що проблеми подібного краху майже неможливо пов'язати з аудиторами).

Але чи є з таким підходом до практики, а отже, й до предмета інституційні перспективи аудиту? За інституціональною, соціальною й економічною теорією інститути слугують зменшенню невизначеності економічного і соціального простору. Де це у наведених прикладах демонструє інститут аудиту?

Залишатися з розумінням місії і предмета аудиту на рівні XIX ст. – це неминучий крах діяльності, яка в кінці XX ст. набула поширеної соціальної практики, яка має справу з глобальною економікою, впливає на економічний простір і сталий розвиток. Перед аудиторською діяльністю стоїть вибір: бути системою аудиту XIX, XX ст. або бути соціально-економічним інститутом аудиту XXI ст., який відкриває для людства не лише цифрову економіку, епоху штучного інтелекту, а й епоху сталого розвитку.

Отож повернемося до запропонованого варіанта: предметом аудиту є вивчення природи аудиторської функціональності, що направлена на зменшення економічної невизначеності та забезпечення сталого розвитку. Звісно, це трактування предмета для інституту аудиту. Це трактування апіорі вбирає в себе так би мовити класичні визначення предмета аудиту, які також можна сформулювати більш ёмно: предметом аудиту в класичному варіанті є господарські операції, які є сферою аудиторського оцінювання / господарська діяльність, оцінювання якої замовляється аудиторю. Така сутність формує класичне ядро предмета аудиту. Такій сутності предмета аудиту відповідає, а краще таку сутність пояснюють аудиторські теорії адекватності та контролінгу і, звісно, теорії бухгалтерського обліку (з класичним предметом – господарські операції).

Зв'язок «предмета аудиту» з теорією аудиту є беззаперечною аксіомою, що дає впевненість саме у такому трактуванні основи (класичного ядра) предмета аудиту. Водночас вищенаведені дослідження виявили наявність ще одного елементу такого взаємозв'язку – це функціональність (можливості аудиту бути корисним для економіки і суспільства). У класичному ядрі предмета аудиту такою є оціночна функціональність. Якщо йти за теоріями, то це оцінювання адекватності фінансової звітності, бухгалтерського обліку (адекватна теорія аудиту). Це і контролінгове оцінювання (контролінгова теорія аудиту) дотримання різноманітних «правил гри», в тому числі облікової політики.

Виникає запитання: що відбувається з предметом аудиту в разі розширення його функціональності? Наявність такого тренда і на практиці, і в аудиторській науці очевидна. Виникає управлінська функціональність аудиту. І не тільки в міру нарощування якісно нових об'єктів його практики (систем управління, обліково-податкової політики тощо), а й у міру його «заяв» (функцій) на визнання своєї причетності до покращення управління суб'єктів господарювання, а отже, й економіки загалом. Цей рівень управлінської функціональності аудиту базується на його консалтинговій теорії та сучасних концептуальних привнесень у теорію аудиту.

Саме у нових концептуальних привнесеннях у теорію аудиту вбачається підґрунтя для посилення суперечностей та різноманіття трактувань предмета аудиту вченими. «Класичним» предметом аудиту (так би мовити його базовим рівнем) є фінансова звітність, що формується на підставі обліку господарських операцій, але зростання функціональності «бере своє» і виникають нові об'єкти. Водночас «предметно-об'єктна» методологічна база пізнання предмета аудиту не спроможна забезпечити переконливості у трактуваннях.

Звідси висновок – явище функціональності аудиту може і має бути складовою розгляду його предмета. Функціональність, як видно на рис. 2, охоплює і функції, і об'єкти аудиту. Спочатку це оціночна функціональність щодо адекватного відображення господарських операцій в обліку і звітності, а потім за зростанням – управлінська, інституціональна (зростаючий статус аудиту в соціально-економічному просторі).



Рис. 2. Зміст та сутність предмета аудиту

Джерело: розроблено авторами.

Для будь-якої науки цікавою є природа (у філософському сенсі) того, з чого вона впливає. Для точних наук з сильною версією своєї теорії предмет завжди вимірюється. Наприклад, фізика вивчає фізичні тіла, математика – чіткі логічні конструкції і т. п. Для гуманітарних наук і практик зі слабкою версією власних теорій предметом часто є відносини та пов'язана з ними функціональність. У будь-якому разі наука намагається збагнути природу свого виду діяльності, свого предмета діяльності, своєї функціональності.

Оскільки відносини так чи інакше розкриваються через функціональність, вивчення природи останніх також має бути складовою предмета аудиту. Звісно, кількісне і якісне зростання функціональності забезпечує аудиту перспективу важливості у соціально-економічному просторі. Проте пізнавати потрібно не тільки сторону «відносин».

Однак, розширення функціональності природно звучується камерально-егоїстичними акцентами. На практиці у формальній складовій (стандарты, правила, закони) та в організаційно-неформальній складовій (політика аудиторських фірм) простежується націленість системи аудиту до уникнення ризиків та особливо інституціональної відповідальності. Така стратегія є сумнівною в соціально-економічному просторі, що входить у цифрову епоху свого розвитку та сповідує ідеї й реалізує політику сталого розвитку.

На рис. 3 демонструється, що егоїстична стратегія приносить вигоди системі аудит, проте з розвитком соціально-економічного середовища аудит із такою стратегією залишиться за межею суспільної потреби у ньому. І навпаки з соціально відповідальною стратегією інститут аудиту є важливим і вагомим для суспільства.

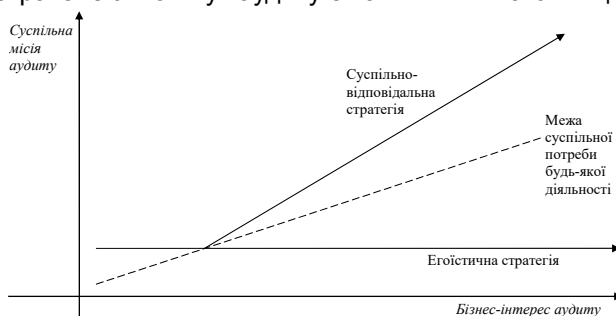


Рис. 3. Стратегії розвитку інституту аудит

Джерело: розроблено авторами.

З огляду на вищезазначене, трактування предмета аудиту як вивчення природи аудиторської функціональності, спрямоване на зменшення економічної невизначеності та забезпечення сталого розвитку, є цілком логічним. Але виникає питання, чи доцільно усю сутність предмета аудиту трактувати так ємно – «аудиторська функціональність».

Потрібно прийняти той факт, що природа оціночної (адекватної, контролінгової) функціональності аудиту, що базується на класичному трактуванні предмета аудиту, присутня у новому формулюванні предмета аудиту як складова у ширшому понятті «аудиторська функціональність», яка апріорі вбирає в себе класичну версію. Те саме стосується управлінської функціональності. Ширше і глибше розуміння

функціональності дає змогу науці й практиці аудиту глибше пізнавати свою природу з усіма новими й майбутніми функціями та об'єктами.

Поняття «аудиторська функціональність» вбирає в себе взаємопов'язану систему функцій та об'єктів не обмежуючи станом пізнання їхній склад (рис. 2). Пізнаючи «аудиторську функціональність», предмет аудиту логічно пізнає свої об'єкти та функції, що є більш глибокими її підскладовими.

Звісно, допускається, що вирваний із контексту розгляд запропонованої дефініції предмета аудиту матиме критику за надмірну узагальненість. Проте переконані в акцентах цього визначення: «вивчення природи аудиторської функціональності» і «зменшення економічної невизначеності та забезпечення сталого розвитку». Перший акцент спрямовує предмет на пізнання внутрішньої сутності явища аудиту як явища не тільки оціночного, а й управлінського, інституціонального та інших у майбутньому функціональних виявів.

Другий акцент спрямовує, зосереджує пізнання предмета на місії аудиту (точніше інституту аудиту). Згідно з ним явище аудиту вивчається в контексті участі в інтегральному управлінні, забезпеченні й реалізації політики сталого розвитку, участі в ІТ-технологіях цифрової економіки.

Отже, цим не переглядається класична сутність предмета аудиту. Вона у запропонованій дефініції предмета вібрана у пізнання аудиторської функціональності (в т. ч. в її оціночній функціональності). Безперечно, важливо, що через оціночну функціональність аудит пізнає відображення господарських операцій у фінансовій (інтегрованій) звітності. Проте для предмета аудиту більш важливим є пізнання природи усієї своєї функціональності, яка уже ідентифікує управлінську й інституціональну функціональність, що вже часто заглиблюється на предметне поле суміжних наук і практик. Для предмета аудиту важливим є як пізнання власних, так і пізнання інструментів, методів, об'єктів та інших запозичень із суміжних наук і практик, їхня адаптація до місії і цілей інституту аудиту. Все це та інше охоплює акцент «аудиторська функціональність».

Для пом'якшення ефекту «несприйняття нового» логічним видається застосування перехідного трактування сутності предмета аудиту (перехідне від класичних до запропонованої вище дефініції). Предмет аудиту – вивчення природи професійного (аудиторського) забезпечення оцінювання публічно-звітної інформації суб'єктів господарювання для реалізації політики сталого розвитку. У такому трактуванні змістовне наповнення сутності предмета аудиту сформовано на основі врахування цілей і місії аудиту від Концептуальної основи якості аудиту [24] та Цілей сталого розвитку [27].

У такому трактуванні предмет аудиту зберігає концепт класичного наукового трактування – це оцінювання «публічно-звітної інформації суб'єктів господарювання». Далі така конструкція визначення предмета враховує положення Концептуальної основи якості аудиту – це «аудиторське забезпечення довіри» до фінансової звітності, мотивоване інтересами суспільства.

Відтак, на рис. 4 по-іншому (не так радикально) зображено інституціональний тренд змістовного приросту сутності предмета аудиту. Функціональній змістовності предмета аудиту в рамках «оцінки публічно-звітної інформації» відповідають наявні

наукові уявлення, теорія аудиту. Розширенню функціональної змістовності аудиту від Концептуальної основи якості аудиту відповідають «інтереси суспільства» «для реалізації політики сталого розвитку», що також сприйняті науковцями. Звісно, другий концепт базується й охоплює перший, оскільки забезпечення довіри до фінансової звітності засноване на «оцінці її достовірності». Досліджений у цій статті інституціональний приріст предметної функціональності аудиту відповідає інституціональній теорії аудиту та концепції сталого розвитку.



Рис. 4. Інституціональний тренд змістового приросту предметної функціональності аудиту

Джерело: розроблено авторами.

Таким чином, у «перехідному» трактуванні предмет аудиту також приростає його статусом важливого соціально-економічного інституту.

Отже, сучасний світ, глобальні кризи вимагають від економічної науки і практики більшого. У вирішенні цього завдання резервом є активізація потенціалу аудиторської науки і практики. Важливо, щоби розвиток аудиту базувався не тільки на власних, а й на суміжних сучасних економічних теоріях, що доповнювало і поглиблювало би пошук нових орієнтирів розвитку. Сьогодні такими є інституціональна теорія, доктрини сталого розвитку та удосконалення методології пізнання.

Для інституціональної теорії аудиту зміна погляду на його предмет, поглиблення і розширення його сутності є першим кроком до розвитку аудиту як провідної економічної науки і професійної діяльності.

Висновки. Різноманіття трактувань предмета аудиту пояснюється слабкою версією його теорії та застосуванням однотипної методології пізнання у взаємозв'язку «предмет-об'єкти». На такій фундаментальній основі відбуватиметься постійний перегляд змісту предмета в міру формування нових концепцій (теорій) аудиту та розширення його функцій і об'єктів на практиці. Певна «безхребетність» предмета заважає іміджу інституту аудиту як у науковому товаристві, так і у формулюванні його суспільної місії (корисності).

Вирішення проблеми вбачається в удосконаленні методології пізнання цієї категорії у взаємозв'язку «предмет-функціональність». Під аудиторською функціональністю варто розуміти системне пізнання суспільних очікувань (вимог) та потенціалу професійних можливостей аудиту, який виражається в його інструментах, методах, функціях і об'єктах. Застосування категорії «аудиторська функціональність»

направлене на ємне, стале й всесприйнятне трактування сутності предмета аудиту, що посилює його теорію та донесення до суспільства місії. Трактування предмета аудиту як вивчення природи аудиторської функціональності, що направлено на зменшення невизначеності в економічному просторі та забезпечення сталого розвитку, побудоване на загальнонаукових філософських засадах та відповідає суспільним очікуванням.

Література

1. Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.
2. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит / пер. с англ. ; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. Москва : Финансы и статистика, 2003. 560 с.
3. Аудит : навч. посібник / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Л. А. Суліменко [та ін.] ; [під заг. Ред. Цал-Цалко Ю. С.]. Житомир : ПП «Рута», 2012. 392 с.
4. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. ... докт. екон. наук / спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ, 2004. 28 с.
5. Дорош Н. Визначення предмету та об'єктів видів аудит. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2011. Вип. 130. С. 15–17. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2011_130_6.
6. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агенство». 2008. 493 с.
7. Бондар М. І. Аудит в АПК : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2003. 188 с.
8. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація : автореф. дис ... докт. екон. наук : 08.00.09 / Одес. нац. економ. ун-т. Одеса, 2014. 41 с.
9. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : монографія / [за заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М. С.]. Тернопіль : «Карт-бланш», 2012. 220 с.
10. Пушкар М. С., Семанюк В. З. Внутрішній аудит : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 211 с.
11. Рядська В. В. Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис ... докт. екон. наук : 08.00.09 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2015. 33 с.
12. Чижевська Л. В., Антонюк О. Р. Сучасний стан та механізми забезпечення конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С. 261–267. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2017_862_38.
13. Петрук О. М., Мізякіна Н. О. Аудит фінансової звітності підприємств в аспекті аналізу ефективності використання ресурсів. *Ефективна економіка*. 2015. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3741>.
14. Корінько М. Д., Кушнір Є. О. Аудит довгострокових та короткострокових зобов'язань. *Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки*. 2017. Вип. 1(79). С. 26–30.

15. Шульга С. В. Аудиторська діяльність в Україні в умовах євроінтеграції: теорія, методологія, організація : автореф. дис ... докт. екон. наук : 08.00.09 / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2020. 40 с.
16. Канцуров О. О. Інституціональні зв'язки у сфері діяльності з формування економічної інформації. *Ефективна економіка*. 2014. № 12. URL: <http://www.econotny.nauka.com.ua/?op=1&z=3670>.
17. Каменська Т. О. Внутрішній аудит бізнес-процесів підприємства. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(2). С. 21–30. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7%282%29__3.
18. Царенко О. В., Кармазіна Н. В. Умови забезпечення керованого впливу міжнародних стандартів аудиту на ефективність діяльності малого бізнесу в регіонах України. *Науковий вісник Полісся*. 2016. Вип. 2. С. 103–107. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvp_2016_2_18.
19. Зубілевич С. Етичні вимоги щодо незалежності аудитора: переглянутий Кодекс РМСЕБ та законодавство України. SCIENTIFIC COLLECTION «INTERCONF». 2020. № 2(35). URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/interconf/article/view/5809>.
20. Мельничук Б. В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 69–72.
21. Завадський Й. С., Осовська Т. В., Юшкевич О. О. Економічний словник. Київ : Кондор, 2006. URL: http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/KONDOR/EKONOMIC_SL_2006.pdf
22. Українська Радянська Енциклопедія. Том 1. URL: <https://leksika.com.ua/18951221/ure/metodologiya>.
23. Сурмін Ю. П. Майстерня вченого : підручник для науковця. Київ : Навчально-методичний центр «Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні», 2006. 302 с.
24. Концептуальна основа якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*. Видання 2016-2017 рр. Ч. 3. с. 73. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu?fbclid=IwAR3PCFlqK2h2JWyybx2-JJ9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZDfoDiXZn5NzKI (20.12.2020).
25. Кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: <http://www.ifac.org/Ethics/index.tmpl> (20.12.2020).
26. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
27. Цілі сталого розвитку | ПРООН в Україні. URL: <https://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/sustainable-development-goals.html>.

References

1. Adams R. Osnovy audita [Basics of audit]. Per. s anhl. / Pod red. Ya. V. Sokolova. M.: Audit, YuNITI, 1995. 398 s. [in Russian].

2. Arens E. A., Lobbek Dzh. K. Audit [Audit]: Per. s anhl. Hl. Redaktor serii prof. Ya. V. Sokolov. M.: Finansy i statistika, 2003. 560 s. [in Russian].
3. Audyt [Audit]: navch. Posibnyk / Yu. S. Tsal-Tsalko, Yu. Yu. Moroz, L. A. Sulimenko [ta in.]; [pid zah. Red. Tsal-Tsalko Yu. S.]. Zhytomyr: PP «Ruta», 2012. 392 s. [in Ukrainian].
4. Petryk O. A. Stan ta perspektyvy rozvytku audytu v Ukraini: metodolohichni ta orhanizatsiini aspekty [Status and prospects of audit development in Ukraine: methodological and organizational aspects]: avtoref. ... doktora ekonomichnykh nauk / spets. 08.06.04 – Bukhhalteryskyi oblik, analiz ta audyt. Kyiv, 2004. 28 s. [in Ukrainian].
5. Dorosh N. Vyznachennia predmetu ta obektiv vydiv audyt [Definition of the subject and objects of audit types]. Visnyk Kyivskoho natsionalnogo universytetu imeni Tarasa Shevchenka. Ekonomika. – Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economy. 2011. Vyp. 130. S. 15-17. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2011_130_6. [in Ukrainian].
6. Redko O. Yu. Audyt v Ukraini. Morfolohiia [Audit in Ukraine. Morphology]: Monohrafiia. K.: DP «Inform.-analit. Ahenstvo». 2008. 493 s. [in Ukrainian].
7. Bondar M. I. Audyt v APK [Audit in the agro-industrial complex]. Navch. posibnyk. K.: KNEU, 2003. 188 s. [in Ukrainian].
8. Slobodianyuk Yu. B. Derzhavnyi audyt v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia [State audit in Ukraine: theory, methodology, organization]: avtoref. dys ... d-ra ekon. nauk : 08.00.09 / Odes. nats. ekonom. un-t. Odesa, 2014. 41 s. [in Ukrainian].
9. Problemy i perspektyvy rozvytku audytu v Ukraini [Problems and prospects of audit development in Ukraine]: monohrafiia / [za zah. red. d.e.n., prof. Pushkaria M. S.]. Ternopil: «Kart-blansh», 2012. 220 s. [in Ukrainian].
10. Pushkar M. S., Semaniuk V. Z. Vnutrishnii audyt [Internal audit]: pidruchnyk. Ternopil: TNEU, 2016. 211 s. [in Ukrainian].
11. Riadska V. V. Audyt u rozvytku pidpriemnytskoi diialnosti v Ukraini [Audit in the development of entrepreneurial activity in Ukraine]: avtoref. dys ... d-ra ekon. nauk : 08.00.09 / DVNZ «Kyivskyi natsionalnyi ekonomichniy universytet imeni Vadyma Hetmana». Kyiv, 2015. 33 s. [in Ukrainian].
12. Chyzhevska L. V., Antoniuk O. R. Suchasnyi stan ta mekhanizmy zabezpechennia konkurentospromozhnosti subiektiv audytorskoi diialnosti [Current state and mechanisms for ensuring the competitiveness of auditing entities]. Visnyk Natsionalnogo universytetu «Lvivska politekhnik». Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku. – Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic». Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development. 2017. # 862. S. 261-267. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2017_862_38. [in Ukrainian].
13. Petruk O. M., Miziakina N. O. Audyt finansovoi zvitnosti pidpriemstv v aspekti analizu efektyvnosti vykorystannia resursiv [Audit of financial statements of enterprises in terms of analysis of resource efficiency]. Efektyvna ekonomika. – Efficient economy. 2015. # 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3741> [in Ukrainian].

14. Korinko M. D., Kushnir Ye. O. Audyt dovhostrokovykh ta korotkостrokovykh zobov'язan [Audit of long-term and short-term liabilities]. *Visnyk ZhDTU. Serii: Ekonomichni nauky. – Journal of ZSTU. Series: Economic Sciences.* 2017. Vyp. 1(79). S. 26-30. [in Ukrainian].
15. Shulha S. V. Audytorska diialnist v Ukraini v umovakh yevrointehratsii: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia [Audit activity in Ukraine in the conditions of European integration: theory, methodology, organization]: avtoref. dys ... d-ra ekon. nauk : 08.00.09 / Natsionalna akademiia statystyky, obliku ta audytu. Kyiv, 2020. 40 s. [in Ukrainian].
16. Kantsurov O. O. Instytutsionalni zviazky u sferi diialnosti z formuvannia ekonomichnoi informatsii [Institutional links in the field of economic information generation]. *Efektivna ekonomika. – Efficient economy 2014. # 12.* URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3670>. [in Ukrainian].
17. Kamenska T. O. Vnutrishnii audyt biznes-protsesiv pidpriemstva [Internal audit of business processes of the enterprise]. *Ekonomichni nauky. Serii : Oblik i finansy. – Economic sciences. Series: Accounting and Finance.* 2010. Vyp. 7(2). S. 21-30. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7%282%29__3. [in Ukrainian].
18. Tsarenko O. V., Karmazina N. V. Umovy zabezpechennia kerovanoho vplyvu mizhnarodnykh standartiv audytu na efektyvnist diialnosti maloho biznesu v rehionakh Ukrainy [Conditions for ensuring the managed impact of international auditing standards on the efficiency of small business in the regions of Ukraine]. *Naukovyi visnyk Polissia. – Scientific Bulletin of Polissya.* 2016. Vyp. 2. S. 103-107. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvp_2016_2_18. [in Ukrainian].
19. Zubilevych S. Etychni vymohy shchodo nezalezhnosti audytora: perehlianutyi Kodeks RMSEB ta zakonodavstvo Ukrainy [Ethical requirements for auditor independence: the revised IASB Code and the legislation of Ukraine]. *SCIENTIFIC COLLECTION «INTERCONF».* 2020. # 2(35). URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/interconf/article/view/5809>. [in Ukrainian].
20. Melnychuk B. V. Rozvytok audytorskoho obsluhovuvannia aharnoho sektoru Ukrainy [Development of audit services for the agricultural sector of Ukraine]. *Oblik i finansy APK. – Accounting and finance of agro-industrial complex.* 2011. # 2. S. 69-72. [in Ukrainian].
21. Zavadskyi Y. S., Osovska T. V., Yushkevych O. O. *Ekonomichnyi slovnyk [Economic dictionary].* K.: Kondor, 2006. URL: http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/KONDOR/EKONOMIC_SL_2006.pdf [in Ukrainian].
22. *Ukrainska Radianska Entsyklopediia [Ukrainian Soviet Encyclopedia].* Tom 1. URL: <https://leksika.com.ua/18951221/ure/metodologiya> [in Ukrainian].
23. Surmin Yu. P. Maisternia vchenoho [Scientist's workshop]: Pidruchnyk dlia naukovtsia. K.: Navchalno-metodychnyi tsentr «Konsortsium z udoskonalennia menedzhment-osvity v Ukraini», 2006. 302 s. [in Ukrainian].
24. Kontseptualna osnova yakosti audytu: kliuchovi elementy, shcho stvoriiut seredovyshe dlia yakosti audytu. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [The conceptual basis of audit quality: key elements that create an environment for audit quality.

- International standards for quality control, auditing, inspection, other assurance and related services]. Vydannia 2016-2017 rr. Ch. 3. s. 73. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu?fbclid=IwAR3PCFIqK2h2JWyybx2-JJ9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZDfoDiXZn5NzKI [in Ukrainian].
25. Kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv [Code of ethics for professional accountants]. URL: <http://www.ifac.org/Ethics/index.tmpl> (20.12.2020). [in Ukrainian].
26. Zhuk V. M. Rozvytok teorii bukhhalterskoho obliku: instytutsionalnyi aspect [Development of accounting theory: institutional aspect]: monohrafiia. K.: NNTs «IAE», 2018. 408 s. [in Ukrainian].
27. Tsili staloho rozvytku [Sustainable development goals] | PROON v Ukraini. URL: <https://www.ua.undp.org/content/ukraine/uk/home/sustainable-development-goals.html> [in Ukrainian].

Статтю отримано 30 жовтня 2020 р.

Article received October 30, 2020