

УДК 167.7:657.6  
JEL Code M40, M42

**В.М. ЖУК\***

*Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна*

**К.П. МЕЛЬНИК\*\***

*Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна*

## **Теорія аудиту: «класичне ядро» та розвиток**

*На сучасному етапі розвитку науки і практики аудиту його теорія представлена фрагментарно. І якщо до масових публічних невдоволень суспільства роботою аудиторів (що стали наслідками краху Enron, WorldCom, «Пармалат», інших банків, інституцій фондових ринків) головні зусилля вчених і експертів були спрямовані на обґрунтування потреб аудиту, його методик, методів, принципів, концепцій, постулатів, то тепер стає очевидною необхідність у концентрації зусиль на пошуку якісно нового, світоглядного рівня теорії аудиту. Метою статті є розкриття сутності «класичного ядра» теорії аудиту та обґрунтування необхідності розширення її змісту шляхом привнесень з інших сучасних загальноекономічних і облікових теорій. З'ясовано слабкі сторони теорій (концепцій) аудиту: їх суперечливе, несистемне пояснення природи аудиту; «цехова» обмеженість наукових привнесень; слабкий зв'язок із розвитком соціальних і економічних теорій. Обґрунтовано потребу в формуванні класичного ядра теорії аудиту, розкрито його сутність і значення для розвитку аудиторської науки. Упорядковано логіку виділення понять, класифікації окремих теоретичних привнесень до класичного ядра теорії аудиту. На виклики сьогодення запропоновано структурну модель розвитку науки і практики аудиту. Обґрунтовано необхідність базових світоглядних і загальноекономічних привнесень до теорії аудиту: інституціонально-поведінкових доктрин; концепцій сталого розвитку і цифрової економіки; сучасних теорій управління (інтегральний світоглядний устрій). На основі трендів розвитку цифрової економіки зпрогнозовано появу спеціалізації IT-аудитора, завданням якого буде оцінка ефективності налаштування процесів діджиталізації на об'єктивне відображення результативності господарювання.*

**Ключові слова:** *аудит, теорія аудиту, інститут аудиту, концепції аудиту, класичне ядро теорії аудиту, аудит як складова інтегрального управління, аудит як складова сталого розвитку.*

**DOI** [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4\(90\)-89-102](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4(90)-89-102)

**V.M. ZHUK**

*'Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine*

**K.P. MELNYK**

*'Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine*

## **Audit Theory: Classical Core and Development**

*At the present stage of development of science and practice of audit, its theory is presented in fragments. In the period before the emergence of mass public discontent with the work of auditors (which was a consequence of the collapse of Enron, WorldCom, Parmalat and other institutions), the main efforts of scientists were aimed at substantiating the needs of audit, its methods, principles, concepts, and postulates. Today, the need to concentrate efforts on the search for a qualitatively new, ideological level of audit theory is obvious. The purpose of the article is to reveal the essence of the classical core of audit theory, as well as to substantiate the need to expand the content of audit theory by borrowing provisions from other modern general economic and accounting theories. The authors have established the weaknesses of the theories (concepts) of audit, among them: a contradictory, non-systemic explanation of the nature of audit; limitation of scientific borrowings from other economic and accounting theories; weak connection with the development of social and economic theories. The necessity for the formation of the classical core of the audit theory was substantiated; its essence and significance for the development of audit science were revealed.*

\* **Жук Валерій Миколайович**, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), доктор економічних наук, професор, академік Національної академії аграрних наук України. **ORCID 0000-0003-1367-5333**

\*\* **Мельник Катерина Петрівна**, докторант Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), кандидат економічних наук, доцент. **ORCID 0000-0001-9167-5801**

*The logic of the determination of concepts and the classification of individual theoretical contributions to the classical core of the audit theory was put in order. A structural model of the development of science and practice of audit was proposed. The necessity of basic ideological and general economic borrowings to the audit theory was substantiated, among them: institutional and behavioral doctrines; concepts of sustainable development and digital economy; modern management theories (integral ideological structure). Based on the trends in the development of the digital economy, the emergence of the specialization of an IT auditor was predicted, whose task will be to assess the effectiveness of setting up digitalization processes to objectively reflect the effectiveness of business.*

**Keywords:** *audit, audit theory, institute of audit, audit concepts, classical core of audit theory, audit as a component of integral management, audit as a component of sustainable development.*

**Постановка проблеми.** Як і більшість економічних практик та наук, аудит має слабку версію теорії. Це засвідчується як різноманіття її версій і навіть окремих теорій, які по-різному пояснюють і розкривають природу одного й того ж явища, так і відсутністю у науковому середовищі однакості щодо «класичного ядра», незмінних постулатів, на яких тримаються і закладаються фундаментальні підвалини розвитку. Досліджуючи теорію аудиту, вчені, в основному, переймалися так звані «цеховими» питаннями. Однак аудит у кінці ХХ – на поч. ХХІ ст. набув неабиякої економічної і соціальної практики. Його почали відносити до непрямих винуватців економічних криз. Це зумовило необхідність ґрунтовного дослідження сутності аудиту та його функціональності в сучасному світі. Звідси, удосконалення або пошук ефективної теоретичної платформи аудиту є пріоритетним завданням як закордонних, так і вітчизняних наукових шкіл та вчених.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Як і теорія будь-якого виду діяльності, теорія аудиту формується на підставі систематизації практичного досвіду, закономірностей, особливостей наукової думки, що дає можливість визначати подальший вектор її розвитку.

Стратегія і тактика розвитку аудиту спирається на свою теорію. Поділяємо думку тих вчених, що пов'язують зародження аудиторської діяльності (хоча вона тоді так і не називалася) з появою обліку. Логічно, що така діяльність пов'язана з необхідністю власника (влади) делегувати право компетентним, довіреним особам дати оцінку достовірності й точності ведення обліковцями своєї роботи, їх звітності. Власник чи владний чин мав потребу почути таку оцінку, зрозуміти стан справ для прийняття управлінських рішень. Саме так можна пояснити, що термін аудит близький до латинського «аудіо», що означає «чути, слухати» [10, с. 4].

З розвитком теорії і практики бухгалтерського обліку формувалися також практичні та теоретичні уявлення аудиторської (контрольної, ревізійної) діяльності. Базуючись на теорії бухгалтерського обліку (її класичних восьми елементах методу), ця діяльність також породжувала власні теоретичні пошуки.

Першою теорією аудиту, що розглядається науковцями, стала теорія адекватності. Серед відомих першоджерел на це вказують дослідження Ф. Пікслі (1881 р.) [49] та Л. Діксі (1892 р.) [46]. Ця теорія вирішувала завдання ідентифікації мети аудиту –

виявлення помилок і невідповідностей у бухгалтерській звітності, дотримання бухгалтерією «облікової політики» і т. п. За вищезазначеною теорією функціональність аудитора зводиться до захисту інтересів власника, а сам аудит розглядається як процес перевірки з метою оцінки відповідності інформації обліку і звітності фактичним результатам господарювання. Це перша спроба засвідчити соціальну значимість професії (нехай і для власника, підприємця, банкіра чи іншого економічно активного індивідуума). Отже, можна говорити про формування теорією адекватності основ місії аудиту в соціально-економічному просторі, місії, яка базується на вищому професіоналізмі, чесності і неупередженості аудитора у порівнянні з бухгалтером.

Відтак не можна погодитися з науковцями, які трактують сутність теорії адекватності як «поліцейську» функціональність чи теорію «сторожового собаки» [16; 5; 24, с. 67; 22, с. 250; 15, с. 50]. Додатковим аргументом до висловленого бачення сутності аудиту є класифікація його теорій професором С.М. Бичковою у монографії «Докази в аудиті» [7]. Нею в ранньому періоді сприйняття аудиту виділяються, окрім теорії адекватності, теорія підтвердження кредитоспроможності та теорія модератора. Відповідно до першої теорії аудитор має дати об'єктивну оцінку платоспроможності господарюючого суб'єкта, використовуючи затверджені форми бухгалтерської звітності. За другою – аудитор є неупередженим фахівцем між сторонами взаємодії та їх інтересами.

В рамках теорії адекватності чи теорії модератора аудитор розуміє ці протиріччя і має обирати професійну стратегію як збору доказів, так і їх інтерпретації, яка в оптимальній мірі задовольняла би коло користувачів його послуг (звіту). За таких умов аудитор точно не «сторожовий собака», а незалежний, неупереджений і професійний партнер. Його місія у такому соціально-економічному просторі – забезпечити довіру і порозуміння. Саме це і формує фундамент теорій аудиту, їх «теоретичне ядро».

Термін адекватність означає «відповідність, співпадіння якихось параметрів, рівнозначність, рівновіддаленість» [37]. Професійність, неупередженість, незалежність аудитора є адекватною до запитів на його послуги. Аудиторська діяльність є адекватною відповіддю на запити про об'єктивність «мови бізнесу», яким є бухгалтерський облік, або «представлення бізнесу» в бухгалтерських звітах. Цілком природно, що така теоретична основа (саме по професійності та неупередженості)

формує подальший розвиток аудиторської діяльності, де аудитор не «сторожує» і не стільки оцінює «облікові результати», скільки формує судження про ефективність усіх бухгалтерських функцій (у першу чергу побудови системи обліку, внутрішньогосподарського контролю, аналізу).

Практика «поглибленої» роботи аудиторів призвела до появи нової теорії аудиту – теорії контролінгу. Контролінг як системна оцінка всіх сторін діяльності суб'єкта господарювання, його підрозділів, фахівців та інших складових впливу на результати діяльності в бухгалтерській звітності для аудитора стає як новим напрямом роботи, так і роботою, що посилює його впевненість в оцінці (навіть і за алгоритмами теорії адекватності). Тому теорія контролінгу виростає з теорії адекватності, формує і оновлює ядро теорії аудиту. Націленість аудиту не зміщується з «мертвих» документів на «живу» організацію [30], як стверджують деякі вчені [33, 42], а навпаки – розширюється і поглиблюється.

Ця теорія спрямовує аудит на вирішення нових завдань, виявлення слабких місць в управлінні, причин суттєвості відхилень у звітності та порушень правил бухгалтерського обліку і т.п. Аудитор забезпечує користувачів свого Звіту інформацією настільки правдивою і ефективною, наскільки такою є оцінка стану справ управління підприємством. Ця теорія посилює функціональність аудиту пошуком існуючих і усуненням ймовірних викривлень в обліку та звітності. Теорія контролінгу розширює аудиторські процедури до непрямих методів, що розкривають слабкі місця об'єкту перевірки. Останні формують ризики в його роботі, які він має детальніше розглянути та вказати. До цього в теорії аудиту досліджувався прямиий послідовний підхід підтвердження адекватності шляхом прямої оцінки бухгалтерського обліку, звітності. Тепер з'являються непрямі методи, оцінка ризиків тощо.

Отже, аудит як явище в соціально-економічному просторі стає більш професійним, оскільки, окрім прямих, непрямими методами викриває слабкі місця бізнесу та сприяє підвищенню своєї продуктивності.

У середині ХХ століття функціональність аудиторської діяльності зростає в напрямку забезпечення ефективності роботи суб'єктів перевірок. Останнє позитивно впливає на ефективність роботи економіки. Такий приріст значимості аудиторської діяльності потребував подальшого теоретичного осмислення, що зумовило доповнення теорії аудиту її консалтинговою складовою. Переважна більшість учених відносить теорію консалтингу до трьох складових теорії (концепції) аудиту [1, 6, 38, 32]. Погоджуємося, але акцентуємо увагу саме на зростанні (у зв'язку з появою теорії консалтингу) соціальної значущості аудиту для економіки в цілому.

У публікаціях учених (зокрема, М. Шерер, Д. Кент 1983 р. [50]) завдання аудиту, функціональність аудиторської діяльності розширено як на оцінку стану справ, так і на сприяння через пропозиції й методичні рекомендації щодо покращення

ефективності роботи підприємства. Цим аудит розширив власне теоретичне ядро теорією консалтингу. В теорії і практиці з'являється поняття аудиторського супроводження діяльності об'єкта аудиту. Нова концепція аудиту націлює не стільки на виявлення і уникнення неадекватності і посилення контролю, скільки на професійне сприяння ефективній діяльності клієнта. За рахунок такого привнесення аудитор стає зовнішнім, незалежним партнером власника. Не разовим контрагентом, а партнером, який консулює, застерігає, направляє і оцінює роботу управління.

Аудитор і сама аудиторська діяльність розширює свої можливості на сферу методичних рекомендацій, сферу наукової діяльності. Подібно вченому він вивчає, оцінює, аналізує, систематизує цілісний об'єкт аудиту і розробляє рекомендації з підвищення ефективності управління, алгоритмізації роботи і т.п. Аудитор аналізує сильні і слабкі сторони роботи підприємства, внесок у його результативність всіх підрозділів, управлінських груп, їх вплив на інформаційні потоки, викривлення фінансової звітності тощо. Цілком логічною є затребуваність набутих з аудиторської практики знань також для управління економікою в цілому.

Консалтингова складова теорії аудиту має суттєві соціально-економічні переваги, оскільки виходить із суб'єктивних оцінок, певної суб'єктивної «прив'язаності» аудитора до підприємства. Водночас і для суб'єкта господарювання, і для економіки вона «корисніша» за складові адекватності і контролінгу, оскільки дозволяє оцінити те, що лежить за офіційними документами й звітністю. Окрім того у цілому вона націлює аудит не в минуле і сучасне, а у майбутнє, а це – розвиток аудиторської діяльності, поглиблення її місії.

Отже, коротко розглянувши три класичні складові теорії аудиту або три головні концепції (теорія) аудиту, можна сформулювати дещо інше, ніж колеги-вчені, розуміння їх взаємопов'язаності та взаємодії. По-перше, це далеко не окремі «три направлення теорії» [38]. По-друге, поділяючи думку Н.С. Шалімової, що всі сучасні теорії аудиту (адекватності, контролінгу і консалтингу) є рівнозначними та не замінюють одна одну, а розкривають різноплановість мети та завдань аудиту, все ж не можна погодитися з тим, що «кожна з розглянутих теорій має свої цілі та відповідає на конкретні питання, в той же час взаємодоповнюючись вони в чомусь суперечать одна одній» [20].

Отже, переважна більшість вищезазначених джерел розглядає ці три теорії аудиту відокремлено одна від одної. Вчені або виділяють ці теорії у певній класифікації, навіть дають їм інші назви, розширюють класифікацію (як наприклад, професор С.М. Бичкова [7, с. 4]) або у табличні формі окремо розкривають нібито їх різну сутність (В.Ю. Фабіянська [33]). Такий підхід візуалізовано на рис. 1.



Рис. 1. Сучасні головні концепції (теорії) аудиту

Джерело: розроблено авторами на основі [1, 6, 7, 32, 33, 38].

Але за такого розуміння теорії аудиту його фундаментальність не отримує еволюційної (природної) основи.

**Метою статті** є обґрунтування потреби та з'ясування сутності «класичного ядра» теорії аудиту та розширення її змістовності привнесеннями з сучасних загальноекономічних і облікових теорій.

**Виклад основних результатів та їх обґрунтування.** Філософський енциклопедичний словник визначає теорію як комплекс поглядів, уявлень, ідей, спрямованих на використання і пояснення будь-якого явища [19]. Виникає запитання, як і чому начебто різні теорії адекватності, контролінгу, консалтингу пояснюють одну і ту ж природу аудиту, або для чого необхідно аж три теорії для пояснення одного і того ж явища? За влучним визначенням Т. Парсонса, «теорія є організованою сукупністю логічно взаємопов'язаних, узагальнених понять емпіричного пояснення» [20]. Пояснення, яке витікає з цілісного (а не окремого) й системного відображення закономірностей та істотних зв'язків у певній сфері діяльності. Теорія у перекладі з грецької є «творчим дослідженням». Теорія у філософській інтерпретації охоплює три аспекти: антологічний (в чому сутність об'єкт дослідження), гносеологічний (пізнання через виділення предмету вивчення) і методологічний (обґрунтування підходів, принципів, шляхів дослідницького процесу) [21].

Звідси робимо висновок, що за умови, коли процес будь-якої діяльності ідентифікується як окреме особливе явище, його теорія має «основоположне» ядро, яке приростає збагаченнями від розвитку її практики й науки. Ці природи, звісно, можуть бути окремими теоретичними складовими і навіть претендувати на визнання їх окремими теоремами, але все ж у рамках теорії цього виду діяльності. Наприклад, в теорії бухгалтерського обліку виділяється інституціональна теорія бухгалтерського обліку [22]. При цьому остання є не окремою теорією для бухгалтерського обліку, а збагачує й осучаснює її класичну основу. Класичне теоретичне ядро розширюється новим привнесеннями з практики і науки.

Теорія аудиту не є набором окремих теорій – адекватності, контролінгу, консалтингу та інших існуючих чи майбутніх окремих теоретичних привнесень. Теорія аудиту є єдиною і цілісною. Ця теорія є теорією саме аудиторської, а не контрольно-

ревізійної, консалтингової чи іншої діяльності. Звідси – усі теоретичні доробки в цю теорію можуть претендувати лише на подальші привнесення і, так би мовити, почесний «початок її назви», що змістовно відображає сутність цих привнесень. Відтак слід вживати і класифікувати теорії аудиту не інакше як: адекватна теорія аудиту; контролінгова теорія аудиту; консалтингова теорія аудиту; агентська теорія аудиту; квазікритична теорія аудиту і т.п. Такий підхід закладає фундаментальну основу розуміння розвитку теорії, науки і практики аудиту. В усьому цьому є основа, ядро, яке переростає новими знаннями з практики і науки.

Аналіз доступних першоджерел засвідчив відсутність поняття «ядро теорії аудиту» або першооснови теорії аудиту (за аналогією теорії подвійного запису (Л. Пачолі) у теорії бухгалтерського обліку чи теорії публічної бухгалтерської звітності, «економічної таблиці» Ф. Кене у теорії фізичної економії).

Невже аудиту не потрібне класичне ядро своєї теорії? Для спрощення з'ясуємо, як сутність явища «аудит» трактується в сьогоденних формальних і неформальних іпостасях. Допускаємо, що його сучасна інтерпретація тим більше в енциклопедичних і нормативних документах є вершиною розвитку наукової думки.

Отже, у Вікіпедії зазначено, що «в англійських джерелах під аудитором розуміють оцінку особи, організації, системи, процесів, підприємства, проекту або продукту. В Україні цей термін найчастіше позначає перевірку в сфері бухгалтерського обліку, але, внаслідок впливу англійських джерел, термін також застосовується в галузі управління проектами, управління якістю, управління природними ресурсами та збереження енергії тощо» [1]. У даному дослідженні вивчається незалежна оцінка (аудит) публічної облікової інформації. Саме так трактує поняття «аудит» словник української мови: «Аудит – незалежна перевірка бухгалтерської звітності та іншої обліково-звітної інформації про діяльність фірми чи компанії з метою підтвердження її достовірності та законності». Крім того, аудит інтерпретується як: 1) Інститут незалежного зовнішнього контролю фінансово-господарської діяльності фізичних та юридичних осіб; 2) Перевірка фінансової діяльності комерційного підприємства, банку і т. ін.» [2].

Закон України «Про аудиторську діяльність» визначав аудит як перевірку «даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання задля висловлення незалежної думки аудитора про її вірогідність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів» [4]. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» трактує уже не поняття «аудит», а «аудит фінансової звітності», під яким розуміється «аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [5].

Отже, навіть в інтерпретації сучасних наукових і нормативних джерел основною сутністю аудиту є економічна природа надання впевненості (висновків) про достовірність даних, що відображаються у фінансових звітах господарюючих чи бюджетних суб'єктів. Тобто у теоретичному сенсі такої сутності найбільше відповідає адекватна концепція теорії

аудиту та контролінгова теорія аудиту. Звідси цілком логічним є те, що синтез цих концепцій і є «первинним ядром» теорії аудиту. Обґрунтування й об'єктивність такого висновку не викликає сумнів, якщо розглянути явище аудиту з точки зору наукових поглядів на його еволюцію і місію.

Відомі вітчизняні науковці О.А. Петрик [23], Н.М. Проскуріна [24], І.А. Платонова [24], Н.С. Шалімова [18] В.Є. Слюсаренко [25] довели, що місія аудиту (його функціональність) історично еволюціонує разом з розвитком суспільних відносин.

Загалом погляди вчених на виникнення і становлення аудиту досить повно систематизувала В.Ю. Фаб'янська [12]. Дослідник узагальнює установлені теорії, що пояснюють природу виникнення та необхідність аудиту: теорія потреби інвестора, теорія агентів (конфлікту інтересів), теорія мотивації (управління (в т. ч. бухгалтерія) працює «під тиском» аудиторської оцінки їх роботи). Подібно систематизуються і теорії розвитку (еволюції) аудиту (на думку, В.Ю. Фаб'янської, Н.С. Шалімової, О.А. Петрик і ін.) – підтверджуючий аудит, потім процедурний аудит, далі – системноорієнтований аудит і аудит розвитку.

Очевидно, що три «класичні теорії аудиту», які розглянуто вище, досить тісно корелюють з теоріями необхідності «виникнення і розвитку аудиту» від вищезазначених учених. Візуально це демонструється в табл. 1.

Таблиця 1

**Синтез теорій (концепцій) науковців, що формують «класичне ядро» теорії аудиту**

№ з/п	Класичні теорії (концепції) аудиту	Теорії причетні до виникнення аудиту	Теорії розвитку аудиту
1	Концепція адекватності в теорії аудиту	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Теорія потреби інвестора</li> <li>• Теорія агентів</li> <li>• Теорія мотивації</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Підтверджуючий аудит</li> <li>• Процедурний аудит</li> </ul>
2	Контролінгова теорія аудиту	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Теорія потреби інвестора</li> <li>• Теорія агентів</li> <li>• Теорія мотивації</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Підтверджуючий аудит</li> <li>• Процедурний аудит</li> <li>• Системно орієнтований</li> </ul>
3	Консалтингова теорія аудиту	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Теорія потреби інвестора</li> <li>• Теорія агентів</li> <li>• Теорія мотивації</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Підтверджуючий аудит</li> <li>• Процедурний аудит</li> <li>• Системно орієнтований</li> <li>• Аудит розвитку</li> </ul>

Джерело: розроблено авторами на основі [12, 23, 24, 25, 18, 8, 14, 15, 16, 35, 36, 37, 39].

Як видно з табл. 1, уже «перша» теорія аудиту (адекватності) практично відповідає усім теоріям виникнення і розвитку аудиту. Усі ці теорії є цілісним теоретичним концептом. В табличній формі лише показано таку цілісність і їх синтез.

Отже, результати проведеного дослідження засвідчують не наявність різнопланових теорій аудиту, а її одну концептуальну основу. Назвемо це «ядром теорії аудиту», яка приростала (і буде приростати надалі) новими науково-прикладними принесенням. Це важливо не стільки, щоб побачити явище теорії аудиту з іншого (на відміну від інших вчених) погляду. Це важливо для формування фундаментальних засад розуміння розвитку теорії

аудиту. Теорія аудиту буде і надалі приростати новаціями з практики і науки. Графічно це демонструється на рис. 2.

Класичне ядро теорії аудиту – це стрижневий концепт первинних, а в подальшому – усталених концепцій (теорій) аудиту, що формують основу уявленнй ідеології та орієнтирів подальших науково-теоретичних привнесень.

У класичному ядрі теорії аудиту уже спостерігається поповнення сутності його витоків (з теорії бухгалтерського обліку і теорії адекватності) привнесеннями з теорії контролінгу і консалтингової теорії аудиту. Усі вони і формують класичне ядро теорії аудиту.

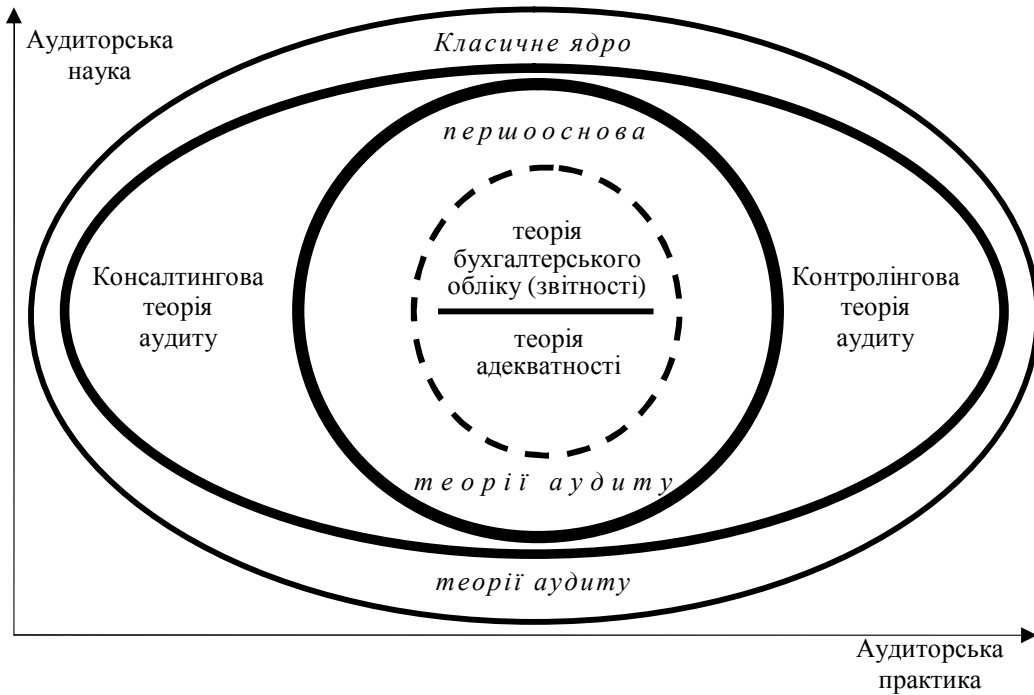


Рис. 2. Природа зародження, розвитку й сутності «класичного ядра» теорії аудиту

Джерело: розроблено авторами.

Цілком очевидно, що концептуальні і теоретичні привнесення до «ядра» будуть формуватися з розвитком аудиторської науки і практики. На рис. 2 це показано осями як систему координат розвитку теорії аудиту.

Наразі основна увага вчених була і є у площині теоретико-методологічного забезпечення саме аудиторської практики. У цьому напрямі сьогодні теорія аудиту приростає теоретичними новаціями з суміжних наук. Наприклад, з теорії управління – теорію непередбачених ситуацій керівництва та управління. Ця теорія стверджує, що не існує стандартизованого методу, за допомогою якого забезпечується якісне управління організацією. Жодний «метод» не передбачає стандарт поведінки щодо впливу різноманіття факторів на управлінні. Аудит теж знаходиться під впливом різноманіття факторів, аудитом можна і потрібно керувати на основі теорії непередбачених ситуацій. Річард Л. Дафт пише: «непередбачуваність означає: одне залежить від інших» [26, с. 26]. Так основні підходи, процедури аудиту натепер досить стандартизовані (у першу чергу дякуючи методології і методиці з контролю якості аудиту). Натомість партнери, менеджери груп аудиторів, керуючись теорією непередбачуваних ситуацій, «додають» до цих знань і навиків свої новації і інноваційні рішення по будь-якому конкретному аудиторському проекту.

Інший приклад – теорія мережі в аудиті. Вона пояснює роботу зі складними системи, їх функціонування та підходи до виявлення закономірностей роботи складних систем.

Аудитор працює зі складними мережами та проводить складні і різноманітні аудиторські

процедури, щоб мати достатньо доказів, оцінок для свого висновку. Теорія мережі в аудиті покращує стратегію збору цих доказів і формулювання оцінок. Це підтверджують дослідження докторанта Амстердамського університету М. Боерсма, який пише: «Баланс та звіт про прибутки та збитки утворюють мережу взаємодіючих компонентів, які можна вивчити та зрозуміти» [33].

Вищезазначені й інші доробки з теорії аудиту, звісно, або уточнюють, або розширюють змістовність теорії аудиту. До класичного ядра теорії аудиту «додаються» так би мовити напрацювання науково-прикладного поля (рис. 3).

Нові теорії описують певні очікування зацікавлених сторін від аудиторів та певну специфіку їх роботи. З плином часу ставки на «ідеальність» роботи аудиторів і її наслідків лише зростають. Інститут дипломованих бухгалтерів в Англії та Уельсі (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, скорочено – ICAEW) декларує, що аудит уже відіграє важливу роль у служінні суспільним інтересам для «посилення підзвітності та зміцнення довіри і впевненості у фінансовій звітності» [42, с. 5].

Проте, як показано вище, на сучасному етапі розвитку науки і практики аудиту його теорія представлена фрагментарно, в основному з доробок на виклики з практики. Вона має невизначене теоретичне ядро, на яке часто не спирається ні наука, ні практика, ні відповідна громадсько-професійна й державна політика. Теорія аудиту натепер має філософію приростно-прикладного розвитку.

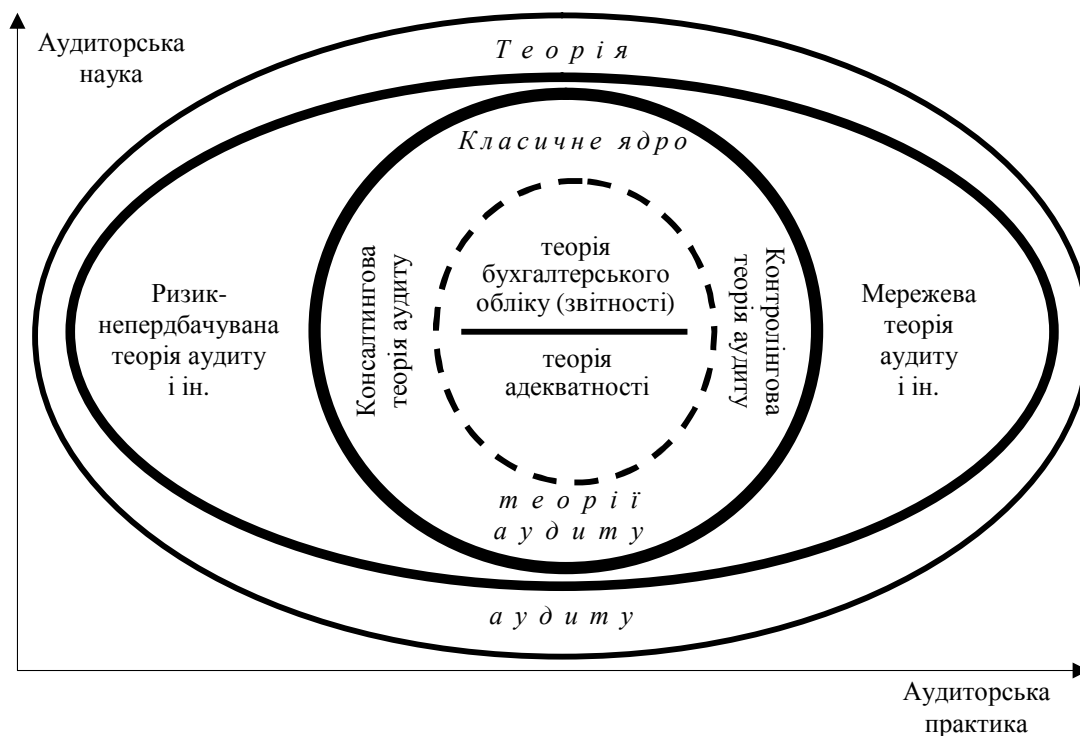


Рис. 3. Філософія природно-прикладного розвитку теорії аудиту

Джерело: розроблено авторами.

І якщо до масових публічних невдоволень суспільства роботою аудиторів (що стали наслідками краху Enron, WorldCom, «Пармалат», інших банків, інституцій фондових ринків і т. д.) головні зусилля вчених і експертів були спрямовані на обґрунтування потреб аудиту, його методик, методів, принципів, концепції, постулатів, то тепер стає очевидною необхідність у концентрації зусиль на пошуку якісно нового, світоглядного рівня теорії. Необхідність моделювання її всесторонності та ефективності беззаперечна у пошуках сучасної місії аудиту, розширення змістовності предмету, об'єктів, функцій, цифровізації методології та інших складових сучасних соціально-економічних теорій.

З'являється попит на якісно нові дослідження. Так В. Уоллес (1980 р.) презентує три гіпотези для пояснення попиту на аудит: гіпотеза управління, інформаційної гіпотеза та страхова гіпотеза [43].

На проблему «теоретичного розриву» між тим, що громадськість очікує від аудитора, і тим, що аудитор може і повинен робити, професор Х. Хамфрі (1997 р.) говорить, що «аудит не розглядається як точно наука... Це швидше процес судження, який стосується того, щоб забезпечити достатньо точну, правдиву та справедливую інформацію ... достатньо, а не абсолютно» [44, с. 4]. Неможливо оминати і факти глобальних політичних заяв, що вимагають покращення якості аудиту. В результаті цього вносяться нормативні зміни з метою сприяння більшій прозорості аудиту та підзвітності аудиторів.

Усе це та інше породжує питання про те, як (і в якій мірі) можна вирішити усі (часто різні) вимоги до

аудиторів та проблеми якості аудиту, за якою моделлю реформувати, вдосконалювати наукове забезпечення аудиту. Враховуючи вітчизняні та міжнародні дослідження, сформовану практику та виявлену динаміку, обґрунтованим і необхідним є розширення змістовності теорії аудиту привнесеннями з сучасних загальноекономічних та облікових теорій.

Впевненість саме в такому розумінні розвитку теорії аудиту дають праці ряду зарубіжних колег, зокрема: Р. Маутця, Х. Шерефа, Л.Р. Діксі, Т.А. Лімперіна, Д.К. Робертсона [45, 46, 47], які систематизовані і доповнені дослідженням К.К. Арабяна [16]. На основі їх робіт та підсумків проведеного дослідження доцільним видається застосування певної цілісної, структурної моделі розвитку теорії аудиту (рис. 4). Вона включає як абсолютно аудиторські складові, так і означені зовнішні чинники, які найбільше впливають на розвиток теорії аудиту.

Такими, на наш погляд, є привнесення, які уже мають місце в сучасній обліковій, управлінській та іншій економічній практиці. Прикладом цих привнесень є ІТ-технології, інтегральне управління, які уже запозичує практика аудиту та має переосмислити і закріпити у себе його теорія. Іншими важливими привнесеннями у теорію аудиту є теоретичні новації з суміжних економічних наук. Приклад: інституціональна теорія, теорія поведінкової економіки, інституціональна теорія бухгалтерського обліку тощо.



Рис. 4. Структурна модель розвитку теорія аудиту (її базові складові)

Джерело: розроблено авторами на основі [45, 46, 48].

За інституціональним баченням місії певної діяльності слідує цілком природне означення аудиторської діяльності окремим соціально-економічним інститутом. Саме таке розуміння питання, а не лише наявність вищезазначених концепцій (теорій) аудиту чи особливостей його практики є фундаментальною причиною функціонування і розвитку окремої аудиторської наукової школи, окремої її теорії.

Подібне визнання уже пройшло явище бухгалтерського обліку. Вперше бухгалтерський облік як явище соціально-економічного значення – інститут, а не замкнуту у собі систему розглянуто в дослідженнях наукової школи ННЦ «Інститут аграрної економіки». У монографії «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки» (2009 р.) стверджується, що «жодна існуюча нині облікова теорія не здатна ефективно прореагувати на виклики сьогодення щодо розв'язання проблем глобальних економічних, соціальних та екологічних криз, запровадження МСФЗ, посилення дієздатності національних облікових систем, корпоративного управління і т. п. У зв'язку з цим, з'являється необхідність пошуку нової наукової платформи теорії бухгалтерського обліку. Такій платформі облікової теорії найбільше сьогодні відповідає загальноекономічна теорія інституціоналізму та загальносприйнятна ідея сталого розвитку людства» [29, с. 50].

Відомий інституціоналіст Т. Еггертссон писав, що «економічна теорія інститутів займається вивченням кінцевої загадки економіки: чому деякі країни здатні організувати своє економічне життя ефективно, в той час як інші країни не можуть забезпечити економічне зростання і навіть страждають від злиднів посеред достатку» [31, с. 108]. Спираючись на вчення інституціоналістів, вченими ННЦ «Інститут аграрної економіки» доведено, що інституціональна теорія бухгалтерського обліку має за мету пояснювати і забезпечувати ефективність бухгалтерського обліку (а ми додамо – і аудиту) у різних соціально-економічних просторах. Це – теорія розвитку як для обліку, так і для аудиту.

Отже, привнесення знань, новацій та інновацій з інституціональної теорії до теорії аудиту є логічним і цілком виправданим кроком (з огляду на інституціональну теорію бухгалтерського обліку).

Відзначимо ряд тверджень учених, що корелюють з інституціональним напрямом досліджень.

Так К.К. Арабян у своїх дослідженнях підсумовує: «Історично можна виділити дві моделі виникнення і розвитку аудиту. Перша модель – еволюційна, яка виникла і розвивалася в країнах з розвинутою ринковою економікою. Друга модель – нееволюційна, заснована на міжнародному досвіді і характерна для тих країн, де аудит впроваджувався при переході від планової економіки до ринкової» [16, с. 37]. На наш погляд, це не просто очевидний висновок. В наведеному важливо, чи може теорія аудиту без

інституціональної теорії пояснити феномен розвитку аудиту за двома моделями. Очевидно, що йдеться про різне інституціональне середовище, яке і формує ці моделі. Тому формування інституціональної теорії аудиту є цілком логічним доповненням до ядра теорія аудиту.

Професор Н.С. Шалімова, розглядаючи явище аудиту в системі соціально-економічних відносин, стверджує, що «аудит є соціально-нейтральним інститутом, який існує у вигляді жорсткого формального регламенту, діє як механізм реалізації довіри (особливої неформальної норми в суспільстві) та виконує функції збору й обробки інформації у складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційні ризики і виступаючи одним із засобів забезпечення інформаційної безпеки у суспільстві» [18]. Вона застосовує поняття «соціально-нейтрального інституту», який має «формальний регламент». Натомість, вивчаючи загально-економічну інституціональну теорію та інституціональну теорію бухгалтерського обліку, схилиємося до поняття «соціально-економічний інститут», який має як формальні, так і неформальні компоненти, а також різноманітні організаційні інституції. На наше переконання, аудит є соціально-економічним інститутом із усіма притаманними йому (і у той же час класичними) інституційними складовими.

Досліджуючи основи поведінкової економіки, з'ясовуємо, що праця «Поведінкова економіка» Р. Галера [27] має «інституціональні паралелі» з фундаментальною працею професора Я.В. Соколова «Основи теорії бухгалтерського учета» [30]. Розглядаючи бухгалтерів носіями особливих характеристик поведінки, зі своїми цілями, що притаманні лише для них, професор Я.В. Соколов виділяє «бухгалтерський облік», що «ведеться не на папері, і не на магнітних носіях, а в головах людей, в їх пам'яті, в їхніх серцях» [49, с. 16].

Безперечно, аудитори також є носіями свого особливого неформального інституту, що має професійні судження, етичні принципи і багато іншого. Але цього поки що не пояснює теорія аудиту. Це може зробити інституціональна теорія аудиту, яка сьогодні є очевидним і потрібним привнесенням до ядра теорії аудиту. Отже, застосування в теорії аудиту інституціональних теоретичних засад (насамперед старого і нового інституціоналізму, поведінкової економіки, інституціональної теорії бухгалтерського обліку) не тільки розширило її змістовність, але й соціальну значимість та місію.

З позиції інституціонального щабля теорії аудиту логічно говорити і про аудит як складову сталого розвитку. У Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки розглядається нова парадигма бухгалтерського обліку економіки сталого (гармонійного) розвитку. Її покликанням є «забезпечення інформацією економічних, соціальних, екологічних та інших сегментів управління сталого розвитку» [29, с. 176].

Обліковому забезпеченню сталого розвитку останнім часом приділяється значна увага в

дослідженнях. Особливо виділяється дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук О.Г. Сокола «Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку аграрного підприємництва: теорія, методологія, практика» [50].

Аудит за своєю сутністю знаходить місце у доктринах та концепціях сталого розвитку. Суміжні з аудитом науки так чи інакше визнають його складовою забезпечення сталого розвитку. Чи матимуть ці наукові думки втілення в теорії аудиту? Це уже вирішується роботою аудиторської спільноти із забезпечення виконання відповідних резолюцій ООН, національного законодавства та програм сталого розвитку. На часі неминуче прийняття аудиторською спільнотою нової гіпотези сучасної потреби в аудиті. До вищезгаданих гіпотез В. Уоллес (гіпотеза управління, інформаційна гіпотеза, страхова гіпотеза) нині додається гіпотеза сталого розвитку.

Неабиякий вплив на розвиток теорії аудиту матимуть також нові теорії управління. Серед останніх виділимо теорію інтегрального управління (інтегральний світогосподарський устрій [52, 53]). Ця теорія довела свою дієвість в Китаї, Індії та ряді інших країн швидкого економічного розвитку. Її ключовим завданнями є поєднання методології, методів, інструментів з різноманітних сфер діяльності і способів управління. Найбільш згадуваною в наукових джерелах, відомою широкому загалу є інтеграція ринкових і планових методів управління. Аудит, звичайно, може і має стати складовою інтегрального управління державою, галуззю, корпорацією. А відтак у теорії аудиту такі можливості мають бути закладені.

Сучасний світ, його економіка характеризуються декількома науково світоглядними платформами, що матимуть вплив на теорію і практику аудиту. Серед них платформа сталого розвитку зі стрижневістю людиноцентризму, платформа інтегрального управління та платформа цифрового соціально-економічного простору.

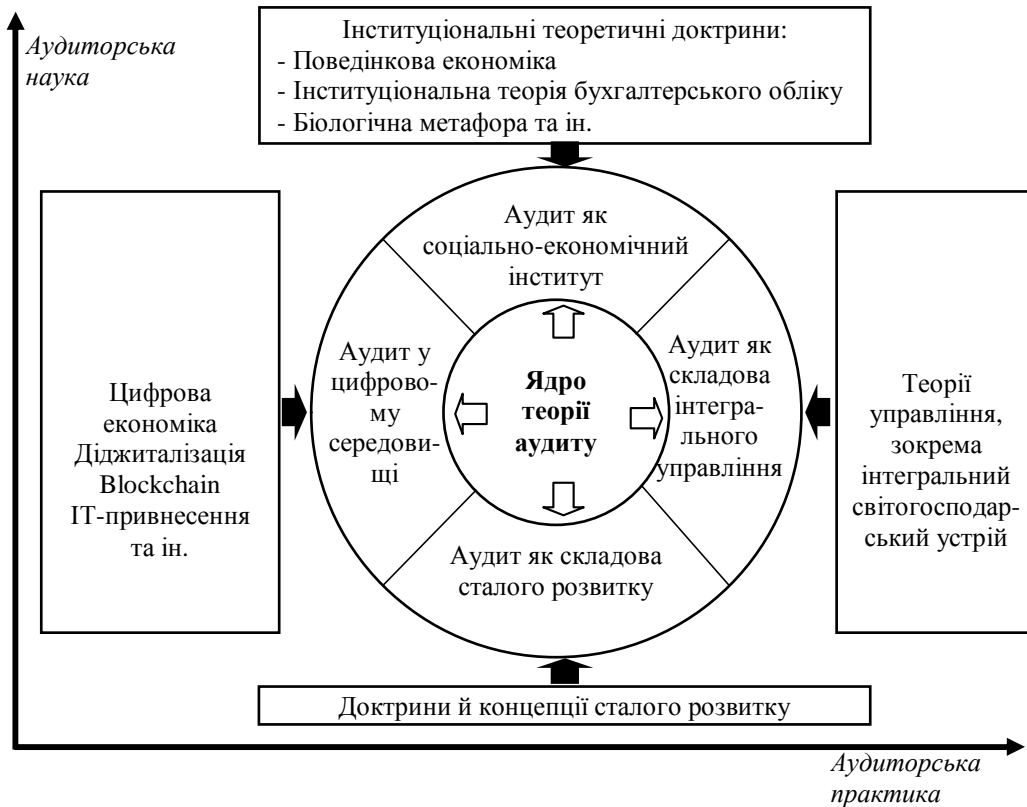
Світ все більше стає цифровим. Спостерігається геометричне нарощування цифрових даних: від простих кліків-уподобань користувачів в соціальних мережах до інформації про бізнес-процеси певних суб'єктів господарювання. Ці дані формуються на різних локальних рівнях, об'єднуються у спеціалізовані державні і корпоративні бази ідесь безсистемно, а швидше програмно, цілеспрямовано формують основу нових драйверів розвитку – цифрових платформ. Цифрові дані стають новою різновидністю багатства сьогоdnішнього світу. Цей новий вид (об'єкт) активів за ринковою цінністю уже конкурує з фінансово-промисловим капіталом.

Цифрова економіка змінює предметну функціональність аудиторської діяльності. Тепер її фахівці мають зосереджуватися не стільки на даних бухгалтерських програмних продуктів, скільки на ефективності налаштування ІТ-процесів діджиталізації на об'єктивне відображення результативності господарювання. Усе це приведе, за нашими оцінками, до появи спеціалізації ІТ-аудитора.

Звісно, такі фахівці спочатку з'являться у великих аудиторських компаніях. Об'єктами їх аудиту будуть ІТ-компанії, цифрові компанії-платформи, передовий до цифрових технологій фінансово-промисловий бізнес. Проте у недалекому майбутньому ІТ-знання і навички увійдуть у предметну функціональність більшості аудиторів та будуть визначальними в освітніх модулях їх підготовки.

Отже, розширення змістовності теорії аудиту є об'єктивним процесом. У дослідженні поряд із

привнесеннями до класичних «внутрішніх» теорій аудиту більше уваги приділено «зовнішнім» привнесенням. Йдеться про привнесення до теорії аудиту положень із суміжних видів діяльності, з їх теорії і практики. На рис. 5 показано перспективи розширення змістовності теорії аудиту під впливом сучасних загальноекономічних та облікових теорій. Дослідження підтверджують обґрунтованість застосування філософії інституціонального розвитку теорії аудиту.



**Рис. 5. Розширення змістовності теорій аудиту під впливом сучасних загальноекономічних та облікових теорій**

*Джерело: розроблено авторами.*

Як бачимо з рис. 5, розширення змістовності теорії аудиту відбувається за рахунок доповнення її ядра положеннями: інституціональних доктрин, що дозволяє розглядати аудит як соціально-економічний інститут; теорій управління, що означає аудит як складову інтегрального управління; фундаментальних основ цифрової економіки, які виділяють в аудиті ІТ-привнесення; доктрин й концепцій сталого розвитку, що враховують складову аудиту при реалізації своїх цілей. Ці привнесення поглиблюють теоретичний фундамент аудиту, узгоджують розвиток його науки з сучасними економічними й обліковими теоріями, орієнтують практику аудиту на сучасні й майбутні запити соціально-економічних середовищ. Вони також змінюють місію аудиту та розширюють сприйняття його сутності від управлінської системи до соціально-економічного інституту.

**Висновки.** Більшість першоджерел схильні до того, що головні теорії (концепції) аудиту (адекватності, контролінгу, консалтингу) при

певному взаємозв'язку протирічать одна одній за цільовим призначенням. Такий підхід не відповідає природі теоретичного компоненту будь-якого виду діяльності, оскільки він має формувати комплекс не суперечливих, а системних поглядів, уявлень, ідей, спрямованих на пояснення того чи іншого явища. Теорія аудиту не може бути виключенням з цього правила.

Аудит має слабку версію своєї теорії, яка, у першу чергу, потребує визначеності з основою своєї еволюції. Такими є формування «класичного ядра» теорії аудиту та філософії її подальшого розвитку. На підставі досліджень концепцій (теорій) виникнення аудиту, теорій розвитку аудиту та їх синтезованого розгляду з теоріями адекватності, контролінгу й консалтингу з'ясована природа зародження, розвитку сутності «класичного ядра» теорії аудиту, першоосновою якого є теорія бухгалтерського обліку та теорія адекватності. Формування «класичного ядра» теорії аудиту

завершилося привнесеннями з контролінгової та консалтингової теорій аудиту. З'ясована філософія формування «класичного ядра» теорії аудиту дозволяє розуміти природу збагачення змісту теорії аудиту в цілому за рахунок привнесень із нових теорій (ризик-непередбачуваної теорії, мережевої теорії та ін.), в тому числі із суміжних до аудиту наук. За такого філософського концепту вирішується наукова проблема «хаосу» в аудиторській науці з приводу різних (в тому числі за назвами) теорій. Теорія аудиту одна, а усі доробки до неї мають претендувати на так би мовити почесний початок її назви. Як то консалтингова теорія аудиту, агентська теорія аудиту, квазікритична теорія аудиту і т.п.

Дослідження виявили прикладний і «цеховий» тренд розвитку теорії аудиту, у той час як до цього виду діяльності зростають суспільні претензії, часто пов'язані з причетністю до фінансово-економічних криз на глобальному та локальних рівнях. Запропонована структурована модель розвитку аудиторської науки та практики засвідчила необхідність світоглядних загальноекономічних і облікових привнесень до теорії аудиту. Серед них: теорії управління (зокрема інтегральний світоглядний устрій), концепції цифрової економіки і сталого розвитку та інституціональні теоретичні доктрини. За такого тренду теоретичних привнесень аудит розвиватиметься як складова інтегрального управління, сталого розвитку, цифрового середовища матиме статус вагомого соціально-економічного інституту, що не тільки виправдає очікування суспільства, а й забезпечить цій спеціалізації лідерство в економічній науці.

#### 4 Список використаних джерел

1. Арабян К. К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoriya-audita-i-kontseptualnye-osnovy-razvitiya-auditorskoy-deyatelnosti>
2. Аудит – Великий тлумачний словник сучасної мови. URL: <https://slovyk.me/dict/vts/аудит>
3. Аудит – Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Аудит>
4. Аудит: підручник / [О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.] за заг. ред. О. А. Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
5. Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб. пособие/ Н. В. Фадейкина, Е. К. Болгова, К. Н. Скурихин, А. В. Брыкин; Под общей ред. д-ра экон. наук, проф. Н. В. Фадейкиной. М.: Финансы и статистика, 2002. 496 с.
6. Брагина В. Д. Современные теории аудита. *Экономика и менеджмент инновационных технологий.* 2016. № 1. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2016/01/10768>
7. Бычкова С. М. Доказательства в аудите: монография. М.: Финансы и статистика, 1998. 176 с.

8. Глазьев С. Интегральный мирохозяйственный уклад. URL: <https://karaulovlife.ru/news/integralnii-uklad/11890>

9. Глазьев С. Ю., Агеев А. И. Теория и практика управления развитием экономики на национальном, наднациональном и глобальном уровнях. Межфакультетский учебный курс. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=uP0IRP9E4PA>

10. Гуцайлюк З. В., Мех Я. В., Король Н. М., Найчук Д. М. Аудит (теорія, методика, збірник вправ та завдань) / За ред. Мех Я. В. Бучач: МІФ, 2000. 240 с.

11. Єременко Д. В. Якість аудиторських послуг в Україні. *Облік і фінанси АПК.* 2010. № 2. С. 94-96.

12. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.

13. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.

14. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. К.: Аграрная наука, 2013. 408 с.

15. Кизилов А. Н., Богатая И. Н. Эволюция аудита как науки и практической деятельности. *Международный бухгалтерский учет.* 2012. № 34. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-audita-kak-nauki-i-prakticheskoy-deyatelnosti-1>

16. Леворш Ж. Роль аудита в деловом мире. *Контроллинг.* 1992. № 2. С. 39-50.

17. Мельничук Б. В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України. *Облік і фінанси АПК.* 2011. № 2. С. 69-72.

18. Порядок зарахування теоретичних знань: Наказ Міністерства фінансів України від 01.06.2020 р. № 256. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0547-20#Text>

19. Причепій О. М., Черній А. М., Гвоздецький В. Д. Філософія: посібник для вузів. К.: Академія, 2001. 575 с.

20. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

21. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>

22. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: монографія; за ред. д. е. н., професора В. А. Дерія. Тернопіль: Тайп, 2016. 362 с.

23. Проскуріна Н. М., Платонова І. А. Концептуальні аспекти розвитку вітчизняного аудиту. *Ефективна економіка.* 2011. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=854>

24. Пушкар М. С., Семанюк В. З. Внутрішній аудит: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 211 с.

25. Робертсон Дж. Аудит. М.: КІМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.

26. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні: монографія. Ужгород: «УжНУ», 2014. 200 с.

27. Сокіл О. Г. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку аграрного підприємництва: теорія, методологія, практика. дис. ... доктора економічних наук, 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). 2018. 540 с.

28. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005. 496 с.

29. Соколов Я. В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современной бухгалтерии. *Бухгалтерский учет*. 2005. № 21. С. 45–48.

30. Соколов Я. В., Бычкова С. М. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров. *Аудиторские ведомости*. 1998. № 2. С. 21–24.

31. Галер Р. Поведінкова економіка. Як емоції впливають на економічні рішення / пер. з англ. С. Крикуненко. К.: Наш формат, 2018. 464 с.

32. Таусова И. Ф. Основные теории аудита и их роль в проверке. *Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов Юга России*: сборник научных трудов по материалам I Всероссийской научно-практической конференции / под науч. редакцией А. А. Тамова. Майкоп: Изд-во АГУ, 2014. С. 177–180.

33. Фабіянська В. Ю. Потреба в незалежному аудиті та розвиток його теорії: погляд через призму браку довіри в суспільстві. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7921>

34. Философский энциклопедический словарь / Гл. редакция: Л. Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В. Г. Панов. М.: Сов. Энциклопедия, 1983. С. 676.

35. Шалімова Н. С. Концепції розвитку аудиту: проблемні аспекти визначення та класифікації. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського*. 2009. № 3. С. 218–227.

36. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Пер. с англ. М.: Дело, 2001. 408 с.

37. Энциклопедия социологии (2009). URL: <http://sociology.niv.ru/doc/encyclopedia/socio/fc/slovar-192-1.htm#zag-85>

38. Яценко И. А. Современные теории аудита. *Международный экономический форум*. 2013. URL: <https://be5.biz/ekonomika1/r2013/1899.htm>

39. Boersma M. Network theory in audit. *Compact*. 2019. № 4. p. 16–20. URL: <https://www.compact.nl/articles/network-theory-in-audit/#ref>

40. Boersma M., Sourabh S., Hoogduin L. A. & Kandhai D. Financial statement networks: an application of network theory in audit. *J. Netw. Theory Finance*. 2018. № 4, pp. 59–85.

41. Daft Richard L. Organization Theory and Desig. South-Western Cengage Learning, 2010. 672 p. URL: <http://www.mim.ac.mw/books/Organization%20Theory%20and%20Design.pdf>

42. Davoren J. Contingency Theory in Auditing. URL: <https://smallbusiness.chron.com/contingency-theory-auditing-46110.html>

43. Dicksee L. R. Auditing: A practical manual for auditors. London: Gee and Co.; 1892. 1110 p.

44. Humphrey C. 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>

45. ICAEW Audit and Assurance Faculty. Agency theory and the role of audit. *Audit Quality*. 2006. P. 14. URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-fundamentals/fundamentals-agency-theory-and-the-role-of-audit.ashx>

46. Lawrence R. D. Auditing: a practical guide for Auditors. 9th ed. London, Gee & Co., 1912. 1016 p.

47. Mautz R. K., Sharaf H. The philosophy of auditing. Sarasota, FL: American Accounting Association; 1961. 299 p.

48. Parsons T. The present Position and Prospects of Systematic Theory in Sociology. *Essays in Sociological Theory*. The Free Press, 1954. 212 p.

49. Pixley F. W. Auditors: Their Duties and Responsibilities. London: Henry Good & Son, 1901. 516 p.

50. Sherer M., Kent D. Auditing and Accountability. London: Pitman, 1983. 208 p.

51. Wallace W. The economic role of the audit in free and regulated markets. URL: <https://www.studeersnel.nl/nl/document/universiteit-van-amsterdam/assurance/samenvattingen/summary-article-wanda-wallace-1980/248450/view>

#### 4 References

1. Arabyan, K. K. (2019). Teoriya audita i kontseptualnyie osnovyi razvitiya auditorskoy deyatel'nosti [Audit theory and conceptual framework for the development of audit activities]. *Uchet. Analiz. Audit*, (1). Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/teoriya-audita-i-kontseptualnyie-osnovyi-razvitiya-auditorskoy-deyatelnosti>

2. Audyt – Velykyi tлумachnyi slovnyk suchasnoi movy [Audit - A large explanatory dictionary of modern language]. Retrieved from <https://slovyk.me/dict/vts/audyt>

3. Audit – Wikipedia. Retrieved from <https://uk.wikipedia.org/wiki/Аудит>

4. Petryk, O. A., Zotov, V. O., Kudrytskyi, B. V. et al. (2015). *Audyт* [Audit]. Kyiv: KNEU.

5. Fadeykina, N. V., Bolgova, E. K., Skurihin, K. N., Bryikin, A. V. (2002). *Bankovskiy kontrol i audit* [Banking control and audit]. Moskva: Finansy i statistika.

6. Bragina, V. D. (2016). Sovremennyye teorii audita [Modern audit theories]. *Ekonomika i menedzhment innovatsionnykh tekhnologiy*, (1). Retrieved from <http://ekonomika.snauka.ru/2016/01/10768>

7. Byichkova, S. M. (1998). *Dokazatel'stva v audite* [Audit Evidence]. Moskva: Finansy i statistika.

8. Glazev, S. (n.d.). *Integralnyiy mirohozyaystvennyiy ukklad* [Integral world economic

order]. Retrieved from <https://karaulovlife.ru/news/integralnii-uklad/118908>

9. Hlazev, S. Yu., Aheev, A. Y. (n.d.). Teoriya i praktika upravleniya razvitiem ekonomiki na natsionalnom, nadnatsionalnom i hlobalnom urovniakh [Theory and practice of economic development management at the national, supranational and global levels]. Mezhfakultetskiy uchebnyi kurs. Retrieved from <https://www.youtube.com/watch?v=uP0IRP9E4PA>

10. Hutsailiuk, Z. V., Mekh, Ya. V., Korol, N. M., Naichuk, D. M. (2000). Audyt (teoriia, metodyka, zbirnyk vprav ta zavdan) [Audit (theory, methods, collection of exercises and tasks)]. Buchach: MIF.

11. Yeremenko, D. V. (2010). Yakist audytorskykh posluh v Ukraini [Quality of audit services in Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, (2), 94-96.

12. Zhuk, V. M. (2009). Kontsepsiia rozvytku bukhgalterskoho obliku v ahrarynomu sektori ekonomiky [The concept of accounting development in the agricultural sector of the economy]. Kyiv: NNTs "Instytut ahrarynoi ekonomiky".

13. Zhuk, V. M. (2018). Rozvytok teorii bukhgalterskoho obliku: instytutsionalnyi aspekt [Development of accounting theory: institutional aspect]. Kyiv: NNTs "IAE".

14. Zhuk, V. N. (2013). Osnovy institutsionalnoy teorii buhgalterskogo ucheta [Foundations of the institutional theory of accounting]. Kyiv: Agrarnaya nauka.

15. Kizilov, A. N., Bogataya, I. N. (2012). Evolyutsiya audita kak nauki i prakticheskoy deyatelnosti [Evolution of audit as a science and practice]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, (34). Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-audita-kak-nauki-i-prakticheskoy-deyatelnosti-1>

16. Levorsh, Zh. (1992). Rol audita v delovom mire [The role of audit in the business world]. *Kontrollinh*, (2), 39-50.

17. Melnychuk, B. V. (2011). Rozvytok audytorskoho obsluhovuvannia ahrarynomu sektoru Ukrainy [Development of audit services for the agricultural sector of Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, (2), 69-72.

18. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2020). Poriadok zarakhuvannia teoretychnykh znan [The order of enrollment of theoretical knowledge]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0547-20#Text>

19. Prychepii, O. M., Chernii, A. M., Hvozdetyskiy, V. D. (2001). Filosofiiia [Philosophy]. Kyiv: Akademiia.

20. Verkhovna Rada Ukrainy. (2017). Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy [On audit of financial statements and auditing activities: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

21. Verkhovna Rada Ukrainy. (1993). Pro audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy [On auditing: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>

22. Derii, V. A. (ed.) (2016). Problemy i perspektyvy rozvytku statystyky, audytu ta ekonomichnoho analizu [Problems and prospects of development of statistics, audit and economic analysis]. Ternopil: Taip.

23. Proskurina, N. M., Platonova, I. A. (2011). Kontseptualni aspekty rozvytku vitchyznianoho audytu [Conceptual aspects of domestic audit development]. *Efektivna ekonomika*, (12). Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=854>

24. Pushkar, M. S., Semaniuk, V. Z. (2016). Vnutrishnii audyt [Internal Audit]. Ternopil: TNEU.

25. Robertson, Dzh. (1993). Audit [Audit]. Moskva: KPMH, Auditorskaia firma «Kontakt».

26. Sliusarenko, V. Ye. (2014). Audyt: suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku na Ukraini [Audit: current state and prospects of development in Ukraine]. Uzhhorod: UzhNU.

27. Sokil, O. H. (2018). Oblikovo-analitychne zabezpechennia staloho rozvytku ahrarynomu pidpriemnytstva: teoriia, metodolohiia, praktyka [Accounting and analytical support for sustainable development of agricultural entrepreneurship: theory, methodology, practice] (Doctoral Dissertation). Kyiv.

28. Sokolov, Ya. V. (2005). Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [Fundamentals of accounting theory]. Moskva: Finansyi i statistika.

29. Sokolov, Ya. V. (2005). Professionalnoe suzhenie – novyy instrumentariy sovremennoy buhgalterii [Professional judgment is a new toolkit for modern accounting]. *Buhgalterskiy uchet*, (21), 45-48.

30. Sokolov, Ya. V., Bychikova, S. M. (1998). Rol teorii audita v protsesse podgotovki kadrov [The role of audit theory in the training process]. *Auditorskie vedomosti*, (2), 21-24.

31. Taler, R. (2018). Povedinkova ekonomika. Yak emotsii vplyvaiut na ekonomichni rishennia [Behavioral economics. How emotions affect on economic decisions] (Transl. from English by S. Krykunenko). Kyiv: Nash format.

32. Tausova, I. F. (2014). Osnovnyie teorii audita i ih rol v proverke [Basic audit theories and their role in verification] (pp. 177-180). In *Problemy i perspektivy sotsialno-ekonomicheskogo razvitiya regionov Yuga Rossii: sbornik nauchnykh trudov po materialam I Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii / Eds. A. A. Tamova. Maykop: Izd-vo AGU.*

33. Fabiianska, V. Yu. (2020). Potreba v nezalezhnomu audyti ta rozvytok yoho teorii: pohliad cherez pryzmu braku doviry v suspilstvi [The need for independent audit and the development of its theory: a view through the prism of lack of trust in society]. *Efektivna ekonomika*, (5). Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7921>

34. Ilichyov, L. F., Fedoseev, P. N., Kovalyov, S. M., Panov, V. G. (1983). Filosofskiy entsiklopedicheskiy slovar [Philosophical Encyclopedic Dictionary]. Moskva: Sovetskaja Entsiklopediya.

35. Shalimova, N. S. (2009). Kontsepsiia rozvytku audytu: problemni aspekty vyznachennia ta klasyfikatsii [Audit development concepts: problematic aspects of definition and classification]. *Visnyk Donetskoho natsionalnoho universytetu ekonomiky i torhivli imeni M. Tuhana-Baranovskoho*, (3), 218-227.

36. Eggertsson, T. (2001). *Ekonomicheskoe povedenie i institutyi* [Economic behavior and institutions] (Transl. from English). Moskva: Delo.
37. *Entsiklopediya sotsiologii* [Encyclopedia of Sociology]. (2009). Retrieved from <http://sociology.niv.ru/doc/encyclopedia/socio/fc/slovar-192-1.htm#zag-85>
38. Yatsenko, I. A. (2013). *Sovremennyye teorii audita* [Modern audit theories]. *Mezhdunarodnyiy ekonomicheskii forum*. Retrieved from <https://be5.biz/ekonomika1/r2013/1899.htm>
39. Boersma, M. (2019). Network theory in audit. *Compact*, (4), 16-20. Retrieved from <https://www.compact.nl/articles/network-theory-in-audit/#ref>
40. Boersma, M., Sourabh, S., Hoogduin, L. A. & Kandhai, D. (2018). Financial statement networks: an application of network theory in audit. *J. Netw. Theory Finance*, (4), 59-85.
41. Daft, R. L. (2010). *Organization theory and design* (Vol. 10). Mason, OH: South-Western Cengage Learning. Retrieved from <http://www.mim.ac.mw/books/Organization%20Theory%20and%20Design.pdf>
42. Davoren, J. (n.d.). Contingency Theory in Auditing. Retrieved from <https://smallbusiness.chron.com/contingency-theory-auditing-46110.html>
43. Dicksee, L. R. (1892). *Auditing: A Practical Manual for Auditors*, London: Gee and Co.
44. Humphrey, C. (2007). Debating audit expectations. In M. Sherer, & S. Turley (Eds.), *Current issues in auditing* (pp. 3-30). SAGE Publications Ltd, <https://www.doi.org/10.4135/9781446219133.n1>
45. Institute of Chartered Accountants in England & Wales. (2005). *Agency theory and the role of audit*. Retrieved from <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-fundamentals/fundamentals-agency-theory-and-the-role-of-audit.ashx>
46. Lawrence, R. D. (1912). *Auditing: a practical guide for Auditors*. 9th ed. London: Gee & Co.
47. Mautz, R. K., Sharaf, H. (1961). *The philosophy of auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
48. Parsons, T. (1954). *The present Position and Prospects of Systematic Theory in Sociology*. Essays in Sociological Theory. The Free Press.
49. Pixley, F. W. (1901). *Auditors: Their Duties and Responsibilities*. London: Henry Good & Son.
50. Sherer, M., Kent, D. (1983). *Auditing and Accountability*. London: Pitman.
51. Wallace, W. (1980). *The economic role of the audit in free and regulated markets*. Retrieved from <https://www.studeersnel.nl/nl/document/universiteit-van-amsterdam/assurance/samenvattingen/summary-article-wanda-wallace-1980/248450/view>