

УДК 657.6

JEL Classification M42

Сиротюк Ганна

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівський національний аграрний університет, м.Львів, Україна
E-mail: annasyr@ukr.net

Петришин Людмила

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівський національний аграрний університет, м.Львів, Україна
E-mail: l.p.petrushun@mail.ru

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД В ДОСЛІДЖЕННЯХ АУДИТУ

Syrotyuk Hanna

Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing
Lviv National Agrarian University, Lviv, Ukraine
E-mail: annasyr@ukr.net

Petryshyn Lyudmyla

Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing
Lviv National Agrarian University, Lviv, Ukraine
E-mail: l.p.petrushun@mail.ru

INSTITUTIONAL APPROACH TO THE STUDY OF AUDIT

Анотація

Актуальність. Розглядаються питання становлення і розвитку аудиту як інституту суспільно-економічного контролю та аудиторської діяльності як виду підприємництва на основі засад інституціональної теорії. Оскільки аудит є невід'ємним атрибутом ринкової економіки, тому актуальним на сьогоднішній день залишається питання становлення в Україні інституту незалежного аудиту та його взаємозв'язку з іншими суміжними інститутами.

Методи. Під час дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення та історико-логічний метод використовувалися для виявлення сутності понять «інститут», «інститут аудиту», «інституціональне середовище».

Результати. Досліджено сутність інституту аудиту й описано механізм його формування та розвитку. Розглянуто інституційне середовище аудиторської діяльності як результат тісної взаємодії формальних і неформальних інститутів. В новій інституціональній економічній теорії неформальні інститути частіше за все розглядаються як доповнення до формальних інститутів, при зміні яких неформальні інститути виявляються несумісними з ними. Тому зміни у формальній складовій обумовлюється впливом неформальних норм усередині інституту аудиту. Доведено, що на формування й розвиток інституту аудиту впливають інші інститути, які повинні існувати у взаємозв'язку в інституціональній системі. Пропонується трансформувати аудит у напрямку інтеграції до загальноєвропейської інституціональної моделі аудиту, яка включає: обов'язкове запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; системи забезпечення якості

аудиторських послуг; прозорість діяльності аудиторів.

Перспективи. Перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення взаємного впливу між інститутами бухгалтерського обліку і аудиту, що сприятиме підвищенню соціальної ефективності цих інститутів.

Ключові слова: аудит, інститут аудиту, інституціональне середовище, формальні інститути, неформальні інститути.

Abstract

Introduction, Purpose. The article studies the issue of establishment and development of audit as an institute of social and economic control and audit activity as a kind of entrepreneurship on the base of fundamentals of institutional theory. Considering that audit is an integral attribute of market economy, nowadays it is timely to study the issue of establishment of an institute of independent audit and its connection with other related institutions in Ukraine.

Methods. In the research, we have used general scientific and special methods of cognition. Methods of theoretical generalization and historic-logic method were applied to determine essence of the notion of "institute", "institute of audit", "institutional environment".

Results. The work investigates essence of the institute of audit and describes mechanism of its establishment and development. The authors outline institutional environment of audit activity because of close interaction of formal and informal institutes. In a new institutional economic theory, informal institutes are mostly considered as supplements to formal institutes. If they are changed, informal institutes are not combine with them. Thus, changes in a formal component are caused by impact of informal norms inside the institute of audit. It is proved that establishment and development of the institute of audit are caused by other institutes, which should exist in relation with institutional system. It is proposed to transform audit in direction of integration to general European institutional model of audit, which includes an obligatory introduction of social inspection over audit activity; system of security of quality of audit services; transparency of auditors' activity.

Discussion. Prospects of the further research will be aimed to study a mutual impact between institutes of accounting and audit, favoring increase of social efficiency of the institutes.

Keywords: audit, institute of audit, institutional environment, formal institutes, informal institutes

Аннотация

Актуальность. Рассматриваются вопросы становления и развития аудита как института общественно-экономического контроля и аудиторской деятельности как вида предпринимательства на основе принципов институциональной теории. Поскольку аудит является неотъемлемым атрибутом рыночной экономики, поэтому актуальным на сегодняшний день остается вопрос становления в Украине института независимого аудита и его взаимосвязи с другими смежными институтами.

Методы. В ходе исследования использованы общенаучные и специальные методы познания. Методы теоретического обобщения и историко-логический метод использовались для выявления сущности понятий «институт», «институт аудита», «институциональная среда».

Результаты. Исследована сущность института аудита и описан механизм его формирования и развития. Рассмотрена институциональная среда аудиторской деятельности как результат тесного взаимодействия формальных и неформальных институтов. В новой институциональной экономической теории неформальные институты чаще всего рассматриваются как дополнение к формальным институтам, при изменении которых неформальные институты оказываются несовместимыми с ними. Поэтому изменения в формальной составляющей обуславливается влиянием неформальных норм внутри института аудита. Доказано, что на формирование и развитие института аудита влияют другие институты, которые должны существовать во взаимосвязи в институциональной системе. Предлагается трансформировать аудит в направлении интеграции в общеевропейскую институциональную модель аудита, которая включает: обязательное введение общественного надзора за аудиторской деятельностью; системы обеспечения качества аудиторских услуг;

прозрачность деятельности аудитором.

Перспективы. Перспективы дальнейших исследований будут направлены на изучение взаимного влияния между институтами бухгалтерского учета и аудита, что будет способствовать повышению социальной эффективности этих институтов.

Ключевые слова: аудит, институт аудита, институциональная среда, формальные институты, неформальные институты

Актуальність. Аудиторська діяльність в Україні у розрізі євроінтеграційних процесів потребує приведення діяльності аудиторів у відповідність до європейських норм. Тим самим, багато концептуально-інституційних проблем розвитку аудиту в умовах підписання Угоди про асоціацію з ЄС залишаються актуальними для українських компаній і державних установ, для світових фінансових й аудиторських інституцій.

Оскільки аудит є невід'ємним атрибутом ринкової економіки, тому актуальним на сьогоднішній день залишається питання становлення в Україні інституту незалежного аудиту та його взаємозв'язку з іншими суміжними інститутами.

Інституціональний підхід надає дослідженням економічного розвитку міждисциплінарного характеру і дозволяє враховувати соціальні, політичні, демографічні, психологічні, культурні, релігійні та інші чинники розвитку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Інституціональні засади соціально-економічного розвитку суспільства досліджувалися такими зарубіжними ученими, як Т. Веблен, А. Алчіан, Дж. Б'юкенен, Р. Коуз, Д. Норт, Д. Ходжсон, О. Вільямсон та ін.

Сутність поняття «інститут» розкривається в працях представників економічної школи, що має назву «інституціоналізм», тобто вчення, яке розглядає значення різних інститутів, а також їх взаємодію щодо ухвалення певних рішень. Класик інституціоналізму Т. Веблен визначив інститути як «поширений образ думки в тому, що стосується окремих відносин між суспільством і особистістю і окремих виконуваних ними функцій» [1, с. 201].

Д. Норт стверджує, що «інститути – це створені людьми обмежувальні рамки, що упорядковують взаємовідносини між людьми... Інститути зменшують невизначеність, впорядковують повсякденне життя» [2, с. 11-14].

Інституціональний підхід в теорії аудиту використовують представники української наукової школи, зокрема, Бутинець Ф. Ф., Дорош Н. І., Петрик О. А., Редько О. Ю., Рядська В. В., Шалімова Н. С., Якубенко В. Д.

Серед російських вчених, які використовують методологію інституціоналізму з метою дослідження аудиту, варто назвати таких учених, як Панкова В. В., Ким Н. В., Фабисович Н. В.

У працях цих науковців аналізуються особливості формування інститутів, інституціональні перетворення тощо. Проте, об'єкт дослідження настільки складний, що проблема інституціональних перетворень завжди залишається відкритою.

Мета. Метою даної статті є дослідження сутності інституту аудиту та його взаємозв'язку з іншими суміжними інститутами.

Методи. Досягнення поставленої мети зумовило застосування відповідної системи методів дослідження. Під час дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення та історико-логічний метод використовувалися для виявлення сутності понять «інститут», «інститут аудиту»,

«інституціональне середовище». Методологічною основою дослідження слугували фундаментальні положення економічного аналізу неокласичної, інституціональної та еволюційної теорій, наукові дослідження, положення і розробки провідних вітчизняних та зарубіжних науковців з теорії аудиту.

Результати. Поняття «інститут» виникло в соціології та стосується соціальних конструкцій. Далі вчення про інститути проникає у всі галузі, які стосуються соціальної сфери, у тому числі в економіку, формуючи потужні інституційні теорії.

Інститут – це є сукупність формальних і неформальних норм (традиції, добровільно прийняті правила і закони поведінки, досягнуті угоди). Звідси, під «інститутами» потрібно розуміти явища економічного і неекономічного порядку – держава, суспільні структури, звичаї, законодавство тощо. Інституціональне середовище в загальному – це сукупність основних інститутів, які взаємодіють у процесі господарської діяльності людини та створюють обмежувальні рамки для неї.

Колодко Г. включає в поняття «інститути» процедури і правила поведінки, санкціоновані законом і звичаєм; законодавчі і регулюючі норми, організації та адміністративні, політичні структури. У широкому сенсі в дане поняття включається ринкова культура і менталітет [3, с. 40].

Будь-який інститут повинен нести в собі ціннісну або абсолютну ідею, свою суспільну місію. Місія сучасного інституту повинна відображати його здібність до саморозвитку. Інститут змушує людину, що потрапляє в структуру його функціональних місць, діяти не так як хочеться їй самій, а так, як наказують правила функціонування даного інституту.

Поняття «інститут аудиту» появилось недавно і вперше було сформульоване російськими науковцями. «Під інститутом аудиту слід розуміти сукупність формальних і неформальних норм, правил і стандартів, що визначають рамки взаємодії різних суб'єктів щодо аудиторської діяльності» [4, с. 188].

Для переконання чи вважати український аудит інститутом чи ні розглянемо чотири ознаки інституту [5, с. 22 - 23]:

1) соціологічна – інститут завжди розглядається як результат соціалізації, суспільного визнання з виведенням мікроявищ та процесів на макрорівень;

2) правова – інститут пов'язується з організаційним та правовим оформленням забезпечених легітимністю явищ;

3) економічна – інститут розглядається як певна сфера, межі існування та підґрунтя отримання специфікованих форм доходу;

4) соціо-психологічна – будь-який інститут із усією соціальною наповненістю не позбавлений природних, психобіологічних засад, що виводять на можливість адаптації інститутів до зміни середовища.

Звідси, хоча ринок аудиторських послуг в країні все ще формується, аудит в Україні є легітимним, законодавчо визначеним, а аудиторська діяльність відповідає ознакам інституціонального середовища.

Тому, доцільно розглядати інституційне середовище аудиторської діяльності як результат тісної взаємодії формальних і неформальних інститутів.



Рис. 1. Інституціональне середовище аудиторської діяльності

Складність інституціональних перетворень в аудиті пов'язана з існуючим дисбалансом між формальними і неформальними інститутами, коли перші ще слабкі і не доопрацьовані, а другі – відображають стереотипи поведінки попередніх етапів розвитку.

В новій інституціональній економічній теорії неформальні інститути частіше за все розглядаються як доповнення до формальних інститутів, при зміні яких неформальні інститути виявляються несумісними з ними. В результаті чого розвивається конфлікт інститутів. Норт Д. бачить розв'язання даного конфлікту наступним чином: «... з плином часу неефективні інститути вимирають, а ефективні – виживають, і тому відбувається розвиток більш ефективних форм організації» [2, с. 120].

Рядська В. В. вказує на три основні причини, які визначають необхідність застосування інституційної методології стосовно дослідження аудиторської діяльності [6, с.139]:

- 1) розвиток аудиту передбачає інституційне оформлення процесів регулювання професійної діяльності;
- 2) аудит як один із видів підприємницької діяльності передбачає тісну взаємодію з існуючими господарськими та правовими інститутами і не може існувати без певних інституційних рамок;
- 3) розуміння внутрішнього змісту інституту аудиту можна отримати через дослідження механізму інституціоналізації аудиторської діяльності в Україні.

В свою чергу Шалімова Н. С. зазначає, що аудит варто розглядати як суспільний інститут, який діє як механізм реалізації довіри, формалізація якого проявляється в існуванні стандартів, що їх повинні дотримуватися аудитори у професійній діяльності і які регламентують як організаційні та методичні аспекти аудиту, так і поведінку аудиторів, та у введенні випадків обов'язковості аудиту. Незалежний аудит виконує роль стабілізуючого та гармонізуючого елемента у складній системі соціально-економічних відносин суспільства, виконуючи дві функції: інформаційну та стимулюючу [7, с.27].

Інститути не можуть функціонувати окремо один від одного, оскільки «інститути –

визнані людиною обмеження, які формують людські взаємовідносини» [8, с. 10]. Навіть конкретний соціальний інститут, містить у собі «пакет інститутів – сукупність норм, які історично склалися як єдині комплекси і які, як правило, мають єдину ідеологічну базу» [8, с. 12].

Будь-який інститут має спільні з іншими інститутами риси: ролі, кодекс усний і письмовий, ідеологію, культурні символи, настанови та взірці поведінки. Виокремимо елементи притаманні інституту аудиту.

Аудит як наука та практика має свій перелік ролей, які реалізуються через поняття «аудитор». Культурними символами інституту аудиту як професійної діяльності є сертифікати та свідоцтва, що підтверджують кваліфікацію аудитора тощо.

Письмовими кодексами (писаними правилами), що окреслюють рамки інституту аудиту, є: законодавство в сфері аудиторської діяльності; Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; інструкції та методичні рекомендації міжнародного, національного та галузевого спрямування. Щодо усних кодексів, то ними є саме неформальні інститути – неписані правила аудиторів та користувачів інформації.

Настанови і взірці поведінки аудиторів окреслюються через один з елементів письмових регламентів, що входять до попередньої ознаки – через Кодекси етики професійних бухгалтерів та аудиторів. Ці настанови полягають у вимозі незалежності професійного судження, чесності, компетентності, об'єктивності, обачності, неупередженості, конфіденційності тощо.

Інститут аудиту формує і власні організаційні форми у вигляді національних, галузевих професійних аудиторських організацій. Глобально функціонує Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, Спілка аудиторів України та її територіальні відділення тощо.

Інституціональна модель аудиторської діяльності в Україні закріплена у Законі України «Про аудиторську діяльність». Порівнюючи практику аудиторської діяльності в різних країнах з позиції її правового забезпечення зауважимо, що вона є різною, а саме зміст конкретних формальних норм визначає різний зміст процесів регулювання взаємовідносин суб'єктів у зв'язку з наданням аудиторських послуг. Проте право, як необхідний фрагмент структури інституту аудиту, незмінне.

Нині сформувався конфлікт норм між вітчизняним інститутом аудиту і загальноєвропейською інституціональною моделлю, визначеною в Директиві Європейського парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17.05.2006 «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» [9].

Загальноєвропейська інституціональна модель включає: обов'язкове запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; системи забезпечення якості аудиторських послуг; прозорість діяльності аудиторів.

Зміна інституціональних засад аудиторської діяльності в Європейському співтоваристві не призвела до імплементації відповідних змін у вітчизняний інститут аудиту. Нині Аудиторська палата України не відповідає статусу органу суспільного нагляду, в її складі не забезпечено більшості не практикуючих осіб та наявний конфлікт інтересів при одночасному і безпосередньому здійсненні палатою функцій сертифікації,

контролю якості аудиторських послуг і нагляду за реалізацією цих функцій [10].

Важливим є суспільна довіра до професії аудитора в цілому, що передбачає створення такої інституціональної моделі, яка б гарантувала незалежність судження аудитора. При відсутності загальної довіри до професії аудитора відбувається монополізація ринку аудиторськими фірмами, які мають добру репутацію у інвесторів та міжнародний імідж («велика четвірка» та інші аудиторські фірми – члени міжнародних аудиторських мереж, асоціацій та альянсів).

Канцуров О. О. пропонує реформування соціально-економічного інституту аудиту провести у два етапи: 1) забезпечити умови для консенсусної зміни правил в інтересах груп спеціальних інтересів; 2) закласти підвалини нової інституціональної моделі європейського зразка. При цьому наголошує на необхідності змін до законодавства з метою: забезпечення застосування міжнародних стандартів аудиту; залучення професійних громадських організацій аудиторів і бухгалтерів України до регулювання аудиторської діяльності і формування правил; реформування Аудиторської палати України шляхом розмежування функцій нагляду, сертифікації і контролю якості та забезпечення більшості у її складі непрактикуючих осіб; зниження бар'єрів входження в професію, зокрема встановлення необмеженого терміну чинності сертифіката, покладання функцій з сертифікації на колегіальний орган, обмеження плати за складання іспитів; удосконалення системи забезпечення якості аудиторських послуг та незалежності аудитора; забезпечення прозорості діяльності Аудиторської палати та аудиторів [10].

На формування й розвиток інституту впливають інші інститути. Тому важливо приділяти увагу питанням компліментарності інститутів, тобто зв'язкам між інститутами в інституціональній системі.

Д. Норт зауважує, що сукупність інститутів в суспільстві виступають як свого роду каркас, конструкція, що об'єднує елементи економічної системи в єдине ціле [2, с. 134–140].

При вивченні всієї сукупності інститутів слід пам'ятати, що одні з них виступають передумовою формування ринкової економіки, тоді як інші виникають протягом його розвитку.

Висновки і перспективи. Інститут аудиту є авангардом неформальної інституціональної складової розвитку професії аудитора в Україні.

Нині важливо реформувати інститут аудиту і трансформувати його у напрямку інтеграції до загальноєвропейської інституціональної моделі аудиту, що дасть можливість українським аудиторам бути визнаними в Європі.

Перспективи подальших досліджень будуть спрямовані на вивчення взаємного впливу між інститутами бухгалтерського обліку і аудиту, що сприятиме підвищенню соціальної ефективності цих інститутів.

Список використаних джерел

1. Веблен, Т. Теория праздного класса / Т. Веблен. – М.: Прогресс, 1984. – 367 с.
2. Норт, Д. Институції, институційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт ; пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Основи, 2000. – 198 с.
3. Колодко, Г. Неолиберализм и мировой экономической кризис [Текст] / Г. Колодко // Вопросы

економики. – 2010. – № 3. – С. 56–64.

4. Институциональные механизмы регулирования аудиторской деятельности и обеспечение качества аудита [Текст] / В. В. Панков, Н. В. Акаимова, В. Л. Кожухов // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 1. – С. 187 – 194.

5. Якубенко, В. Д. Базисні інститути у трансформаційній економіці [Текст]: [монографія] / В. Д. Якубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 252 с.

6. Рядська, В. В. Інституційна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку [Текст] / В. В. Рядська // Проблеми економіки. – 2014. – № 2. – С. 138-143.

7. Шалімова Н. С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. С. Шалімова – К. : ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2013. – 43 с.

8. Импортированные институты в странах с переходной экономикой : эффективность и издержки [Текст]. – М.: ИЭПП, 2003. – 234 с.

9. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts) [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844

10. Канцуров, О. О. Ідентифікація та подолання інституціональних розривів інституту бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. О. Канцуров // Ефективна економіка. – 2014. – № 8. / Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3254>.

References

1. Veblen T. (1984). *Teoriya prazdnogo klassa* [The Theory of the Leisure Class]. Moscow, Russia: Progress, 367.

2. Nort D. (2000). *Instytucii, instytucijna zmina ta funkcionuvannja ekonomiky* [Institutions, institutional change and the economy]. Kyiv: Bases, 198.

3. Kolodko G. (2010). *Neoliberalizm i mirovoj jekonomicheskij krizis* [Neoliberalism and the global economic crisis]. *Voprosy ekonomiky* [Questions of economy], 3, 56–64.

4. Pankov, V. V., Akaemova, N. V., and Kozhukhov, V. L. (2011). «*Institutsionalnye mekhanizmy regulirovaniia auditorskoy deiatelnosti i obespechenie kachestva audita*» [Institutional mechanisms for regulation of the audit activities and quality assurance audits]. *Audit i finansovyy analiz* [Audit and Financial Analysis], 1, 187-194.

5. Jakubenko V. D. (2004). *Bazysni instytuty u transformacijij ekonomici*: [monografija] [Basic institutions in transitional economy]. Kyiv: Kyiv National Economic University, 252.

6. Rjads'ka V. V. (2014). *Instytucijna paradygma audytu v Ukrai'ni: suchasnyj stan ta naprjamky rozvytku* [Institutional Paradigm of Audit in Ukraine: Current State and Prospects for Development]. *Problems of Economics*, 2, 138-143.

7. Shalimova N. S. (2013). *Audyt v systemi social'no-ekonomichnyh vidnosyn Ukrai'ny* [Audit in the system of social-economic relations of Ukraine]. Kyiv: SHEE «Vadym Hetman Kyiv National Economic University», 43.

8. *Importirovannye instituty v stranah s perehodnoj jekonomikoj: jeffektivnost' i izderzhki* [Imported institutions in countries with economies in transition: efficiency and costs]. Moscow, Russia: Institute for the Economy in Transition (2003), 234.

9. Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts. Available at : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.

10. Koncurov O. O. (2014). *Identyfikacija ta podolannja instytucional'nyh rozryviv instytutu buhgalters'kogo obliku* [Identifying and overcoming institutional gaps of the accounting institution]. *Effective economy*, 8. Available at : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3254>.