



# СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

DOI: 10.37332/2309-1533.2022.1.14

JEL Classification: M41

Пушкар М.С.,  
 д-р екон. наук, професор,  
 професор кафедри фінансового контролю та аудиту,  
 Західноукраїнський національний університет,  
 м. Тернопіль

## РОЗРОБКА НАУКОВОЇ ТЕОРІЇ АУДИТУ – ВИМОГА ЧАСУ

Pushkar M.S.,  
 dr.sc.(econ.), professor, professor at the  
 department of financial control and auditing,  
 West Ukrainian National University, Ternopil

## THE DEVELOPMENT OF A SCIENTIFIC THEORY OF AUDIT IS A REQUIREMENT OF TIME

**Постановка проблеми.** Аудит, як одна з галузей економічного знання, закономірно періодично змінюється на кожному історичному етапі розвитку суспільства внаслідок нових досягнень в науці, техніці і технологіях усіх сфер людської діяльності, а тим більш, в умовах таких катаклізмів, як перехід від однієї економічної формації до іншої, як це відбулося в Україні в 1991 році. На зміст аудиторської діяльності впливає також перехід розвинутих суспільств від індустріальної стадії розвитку цивілізації до постіндустріальної, в якій економіка ґрунтується на інформації та знаннях.

Подальший розвиток аудиту неможливо уявити без його теорії, яка, на жаль, практично до цього часу залишається фрагментарною і недостатньо структурованою. Парадигма теорії аудиту, як певний шаблон, за яким працюють аудитори на сучасному історичному етапі, не відповідає вимогам розвинутої науки і вимагає координації зусиль науковців на розробку зрілої теоретичної бази.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** тільки підтверджує тезу автора про відсутність теорії аудиту, оскільки теорія завжди мусить бути структурованою на основі деякого набору обов'язкових елементів, між якими існують сталі зв'язки, а структуру можна вербально пояснити природною мовою з використанням наукового апарату – понять, категорій, класифікацій, принципів, законів тощо.

Розробка теорії неможлива без ознайомлення і використання ідей видатних вчених в галузі наукознавства, які формують мислення науковця і розуміння ним методологічного апарату для формування сутності конкретної науки. Тільки знання філософії та теорії пізнання можуть стати відправним базисом для розробки теорії науки.

Так, Г. В. Ф. Гегель [1] вказував на те, що потрібно в науці відійти від голого емпіризму та виявити наукові критерії, що притаманні цілісній системі знання про об'єкт.

К. Поппер [2] зазначав, що розвиток науки треба розуміти як циклічний процес конструювання теорій на основі висунення гіпотез, які сприяють новим припущенням і запереченню старих та їх перевірки на практиці.

Ф. Фейєрабенд [3] заперечував формальний методологізм і закликав вчених до творчих пошуків нових інструментів дослідження, що дає можливість розвивати науку відповідно до змін елементів наукового апарату та нових поглядів дослідників на зміст теорії.

Т. С. Кун [4] доводив, що наука розвивається на основі зміни парадигм (наукових шаблонів), які формують нормальну науку, яка згодом, по мірі наростання у ній неузгодженостей та протиріч, призводять до критики нормальної науки та появи нових методів дослідження, що, нарешті, завершується науковою революцією і формуванням нової парадигми.

Л. фон Берталанфі [5] розробив загальну теорію систем, яка складається з основних блоків: 1) входу в систему; 2) функціонування системи завдяки зв'язкам між її елементами; 3) вихід із системи в оточуюче середовище. Системний підхід дає можливість структурувати теорію науки з виділенням у ній взаємодіючих елементів.

На жаль, можна тільки констатувати той факт, що серед науковців за спеціальністю «Облік та оподаткування» вкрай мало тих, хто послуговується досягненнями наукознавства.

Що стосується теорії аудиту, то серед наукової літератури є велика кількість робіт з використанням слова «теорія», зокрема, таких авторитетних авторів у сфері аудиторської діяльності, як А. Г. Загородній і М. В. Корягін [6], М. В. Кужельний [7], Г. М. Давидов [8], О. А. Міронова і М. А. Азарська [9], О. Ю. Редько [10], Я. В. Соколов [11], які розкривають окремі елементи сучасної теорії науки, але цілісної системи ні один з цих вчених не запропонував.

Також серед спеціальної літератури є значна кількість таких праць, як «Основи аудиту» або «Методологія та організація аудиту» (М. Т. Білуха, А. В. Бодюк, В. С. Рудницький, Н. І. Дорош, Ф. Ф. Бутинець, С. Я. Зубілевич, С. В. Івахненко, Т. О. Каменська, М. Ф. Огічук та ін., О. А. Петрик, К. І. Редченко, В. П. Пантелєєв, С. М. Петренко, М. С. Пушкар, В. З. Семанюк, А. Д. Шеремет, В. П. Суйц та ін.), у яких, за логікою, повинні розкриватися питання теорії, але, на жаль, у багатьох з цих публікацій, крім самих заголовків, питань теорії аудиту або немає зовсім, або наведено окремі фрагменти теорії, а основний зміст зводиться, у більшості з них, до тлумачення предмету, методів, завдань та процедур аудиторської діяльності.

Самі по собі окремі елементи науки, які не пов'язані між собою у струнку систему, не можуть замінити повноцінну цілісну теорію аудиту, тому проблема розробки такої системи є найактуальнішим завданням нашого часу, без чого марно сподіватися на поліпшення практичної аудиторської діяльності і визнання її цінності для бізнесу.

**Постановка завдання.** Мета статті – формування сучасної теоретичної моделі (системи) аудиту для удосконалення практичної роботи аудиторів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аудит почав розвиватися ще у середньовічні часи як інструмент неформального і вибіркового контролю за діями відповідальних осіб, а в епоху пізнього середньовіччя – як процесу контролю за дотриманням правил ведення обліку. Таким аудит практично і залишився до наших днів, хоча діяльність аудиторів відносять до наукової, оскільки вона вимагає мислєдїяльності, а саме: 1. Вибору цілей, настановлень і цінностей, які декларують лїдери аудиторської школи; 2. Окреслення кола проблем і методів їх розв'язання, в тому числі й загальноприйнятих взїрців-схем вирішення завдань; 3. Визначення передумов і метафізичних налаштувань для виконання робіт; 4. Розробки дисциплїнарної матриці і системи правил організації професїйної діяльності [12, с. 623].

Проте, діяльність аудиторів характеризується як чисто емпїрична, оскільки не послуговується положеннями теорії аудиту через її відсутність. Теорію аудиту повністю замінив такий симулякр, як «Мїжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» (останнє видання 2016–2017 років) [13].

Якими би довершеними не були стандарти аудиту (навіть мїжнародні), вони не можуть замінити собою теорію, бїльш того, вони повинні базуватися на теорії, якщо аудит прагне стати особливою сферою економічної науки, що має відношення до контрольної діяльності, а не ремеслом чи мистецтвом, яким він поки що залишається до цього часу.

У сучасному практичному застосуванні аудит представляє собою набір різноманїтних емпїричних правил і процедур виконання робіт з перевірки та оцінки рївня відповідностї показників бажаного та фактичного стану об'єкта, за який несуть відповідальність окремі особи. Емпїризм аудиту історично обумовлений відсутністю теорії у її науковому сенсі, хоча окремі елементи теорії були у роботах зарубїжних авторів тих країн, де зароджувався аудит.

Серед зарубїжних авторів теорію аудиту найглибше розумїли автори книги «Аудит Монтгомерї» [14], які розробили концепцію аудиту (рис. 1).

Аналіз елементів та логїка їх зв'язків у загальній концепції аудиту Монтгомерї, проведений нами, дозволив реконструювати принципову схему теорії з видїленням ієрархїї елементів і взаємозв'язків мїж ними. Автори аудиту Монтгомерї розкрили на вербальному рївнї концепцію аудиту, але не показали взаємодїї мїж її елементами та принцип функціонування системи. Р. Монтгомерї, хоча й не структурував елементи теорії в єдину систему, але у найбільшїй мїрі розумїв механїзм дїї аудиту та його корисність для бізнесу.

Генїальність родоначальника аудиту Р. Монтгомерї полягає в тому, що його ідеї служать такий тривалий час. З точки зору аудиту, як однієї із форм контролю, потрібно перейти від розробок добротних методик, що вважалось достатнім в перїод епохи модернізму за вченням Е. Канта, та перейти до формування теорії в епоху постмодернізму, від розуміння лїнійностї процесів економіки до їх невизначеностї.

На першій погляд, видається дивним, що автори зупинилися на пївдорозї до розробки теорії аудиту, але їх можна зрозумїти, якщо врахувати рївень розвитку філософського осмислення процесу пізнання того часу, до того ж Монтгомерї не був науковцем, а з позицій практика найважливїшим вважалось дати методик у здійснення аудиту.

Іншою причиною відсутності теорії були обмеження методологічного характеру, коли вчені заглиблюються у вузькі межі дослідження обліку, залишаючи поза увагою глобальні проблеми економіки та аналіз їх впливу на структуру аудиторського знання.

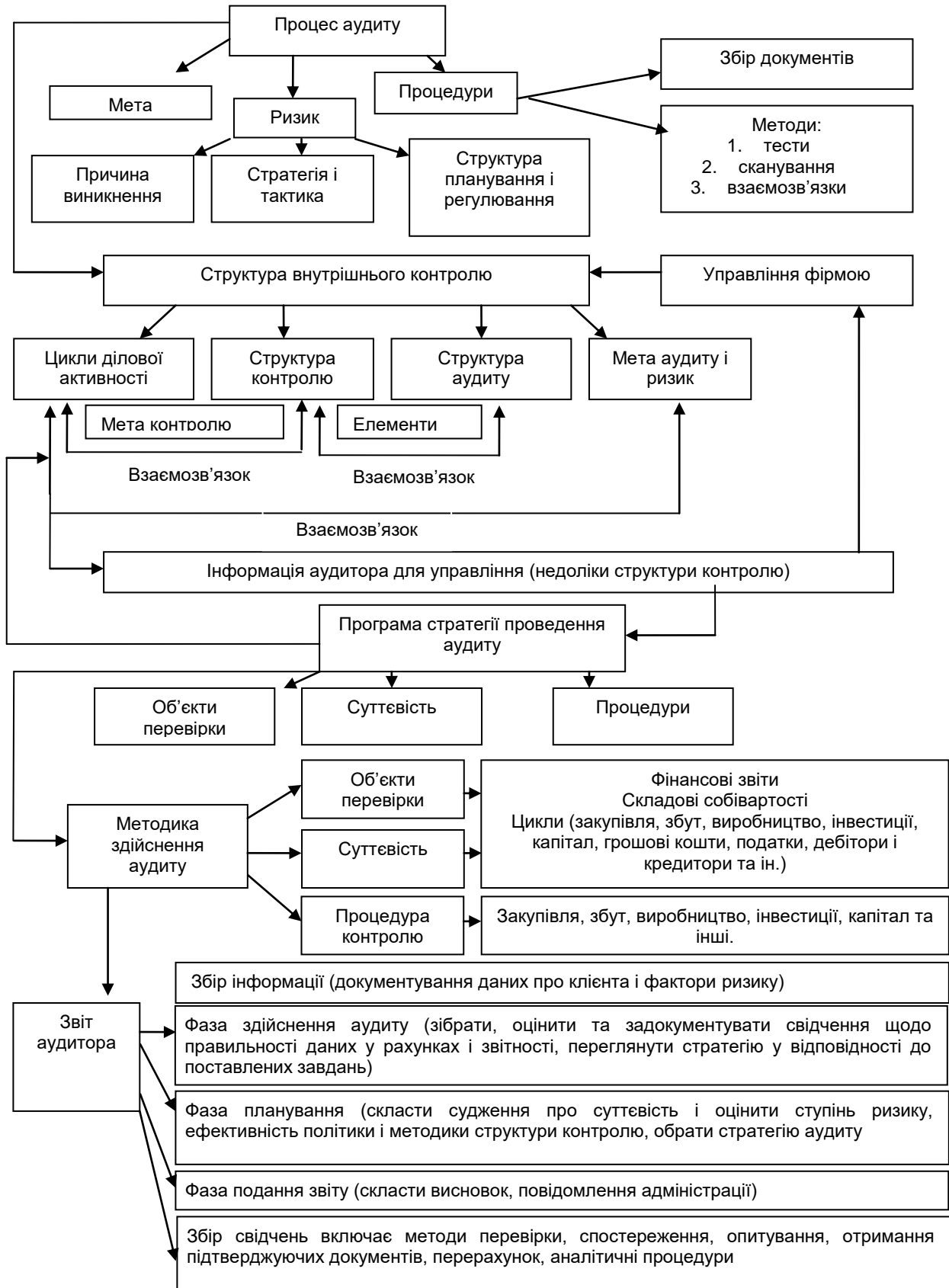


Рис. 1. Реконструкція концепції аудиту Монтгомері

Джерело: [15, с. 40]

Отже, настав час для глибшого пізнання фундаментальних основ аудиту, що вимагає зосередження уваги науковців на розкритті сутності науки та позбавлення її суб'єктивізму й орієнтації виключно на емпіричні поняття, які формувалися в процесі еволюції аудиторської діяльності.

Переосмислення основ аудиту, як однієї з галузей економічної науки, є наслідком змін у бізнес-середовищі та закономірної появи нових понять, які спочатку не визнавалися фахівцями, оскільки їх вважали незбагненними, абсурдними, божевільними (згадаємо історію Д. Бруно, Г. Галілея, Н. Коперника та інших «єретиків»), а згодом вони ставали основою перегляду раніше створених теорій. Плідність і чарівність наукового дослідження визначається якраз безперервним вигаданням гіпотез і дослідженням логічних висновків із них [4].

За минулий період застосування аудиту в економічній діяльності отримано певний досвід практики функціонування в світі та значно збагатився арсенал методів пізнання, а тому теорія аудиту повинна бути суттєво доповнена новими елементами. Аудит, як наука, розширив коло об'єктів дослідження за рахунок посилення таких напрямів, як внутрішній аудит, консалтинг економічної діяльності, ризик-аудит, аудит ефективності тощо, що свідчить про цінність цієї науки для практики.

Аналіз робіт класиків аудиту здійснив також Г. М. Давидов у своїй монографії [8, с. 236], який зробив узагальнення щодо ступеня розвитку набутих знань з аудиту та основні ідеї найбільш значних робіт таких відомих авторів, як Л. Діксі, А. Аренс, Р. Монтгомері, Д. Робертсон та Р. Адамс, зазначивши їх внесок у розвиток практичної і теоретичної діяльності кожного з них. Так, Л. Діксі започаткував напрям аудиту, хоча його ідеї стосувалися виключно підтвердження правильності ведення обліку. А. Аренс [16] вбачав сутність аудиту у розкритті вільних і мимовільних помилок виконавців; аудитор вільний у своїх ідеях і на підставі інструкцій розробляє свої власні процедури аудиту. Р. Монтгомері [14] запропонував концепцію тестового аудиту; враховувати судження аудитора; довів, що немає необхідності в абсолютно точних даних; використовувати принцип суттєвості; пошук помилок та фальсифікації даних. Д. Робертсон [17] зосередив увагу на концепціях аудиту, а Р. Адамс [18] в неявній формі розробив концепцію фінансового аудиту.

Роботи зарубіжних авторів свідчать про те, що вони не ставили за мету формування теорії аудиту, а лише характеризували окремі її елементи. У цих роботах не відображено взаємодію і взаємозв'язки між елементами у єдиній системі, а зосереджено, в основному, увагу на розкритті практичних дій аудиторів. У цьому немає вини класиків аудиту, оскільки знання у ті часи обмежувалися емпіричними фактами, як наслідок недостатнього розвитку філософських уявлень та теорії пізнання.

Оскільки аудит – найближчий родич обліку, то й аудитори за освітою переважно були бухгалтерами, спосіб мислення яких накладався на мислення аудиторів через спільний об'єкт дослідження обліку й аудиту, яким тривалий час була виключно облікова система підприємства.

Насправді між обліком й аудитом, як окремими науками, мало спільного. Облік представляє собою механізм вимірювання, групування й обробки фактів господарської діяльності та формування на цій основі показників фінансової звітності, в той час, як аудит дає оцінку діяльності облікової служби щодо фінансових звітів з точки зору правдивості відображеної в них інформації.

Обліковці виконують рутинні дії з процедур обробки даних і відображення інформації в регістрах і звітності, а діяльність аудиторів пов'язана з творчим підходом до вивчення ситуацій, в яких формується інформація про події господарської діяльності. Потрібно врахувати й те, що за умов обмеженого часу на виконання аудиторського завдання і ризик невиявлення помилок у звітних даних клієнта, аудитор може дати висновок, який має не абсолютний, а ймовірний характер.

Обмежені своїм специфічним об'єктом дослідження (процедурами і алгоритмами обробки фактів господарської діяльності) бухгалтери виконують рутинну роботу і тому в більшості випадків вони є клерками, які обробляють стандартні дані, а тому й позбавленні творчості, в той час, як робота аудитора повинна бути творчою, оскільки судження аудитора відіграє вирішальну роль у висновках не лише якості роботи облікової служби, а й різноманітних сторін діяльності підприємства щодо минулих, сучасних і навіть майбутніх подій господарського життя.

Про необхідність розробки нової теорії аудиту йшлося в публікаціях багатьох авторів, але її зміст розкривали лише поодинокі вчені. Серед них можна назвати статтю А. Д. Шеремета [19], монографію Г. М. Давидова [8], статтю П. П. Баранова [20], монографії М. С. Пушкаря [15; 21], статтю К. К. Арабян [22].

Одна з перших публікацій про відсутність теорії аудиту (2006 рік) належить А. Д. Шеремету, в якій він зазначав, що на початку XXI століття розроблені загальні принципи і досить детальні правила і стандарти аудиту та окремих аудиторських послуг, але навіть у підручниках з аудиту практично немає розділів з теорії аудиту. Він констатує вкрай низький рівень наукової формалізації теорії. Стан аудиторської науки оцінив не інакше, як стагнація, якщо не деградація, що не могло позначитися на якості аудиторської практики і її сприйняттю бізнес-середовищем [19].

П. П. Баранов зазначає: «Отже, теорія аудиту потребує реновації, реконструкції і чіткого вербального описування, в іншому випадку той центробіжний характер науки і практики, що

спостерігається зараз, здатний привести до їх повного розриву і дезавування не лише інструментального характеру, а й науковості аудиторського знання» [20, с. 145-146].

Г. М. Давидов (2006 рік), проаналізувавши роботи класиків аудиту та стан сучасного аудиту, прийшов до висновку, що практика ще не готова прийняти ідеї наукового аудиту, а зосереджується на питаннях процедурних актів та стандартів діяльності аудиторів, що стало наслідком відсутності теоретичних уявлень про цю галузь економічних знань, незрозуміння того, в чому полягає сутність науки та її структура. Він наголошує на тому, що слід визначити функції науки, передумови до виникнення науки та систему знань – про сутність, мету, логіку дослідження.

Схема змісту теорії аудиту, яка належить Г. М. Давидову, має той недолік, що в ній не до кінця структуровані елементи, а окремі з них віднесено до різних угруповань (сутність показано у системі знань та у логічній системі, логічна система одночасно показана у структурі наукового знання та логічній системі, сутність аудиту ідентична з логічною системою і одночасно трактується як елемент системи знань і передумова аудиту, метод володіння предметом, форма діяльності аудиторів і мовна система аудиту). Зрозуміло, що це у певній мірі є недоліком, оскільки не проясняє, а затуманює зміст запропонованої концепції науки і робить її дещо незавершеною для реалізації на практиці.

Що стосується сучасного аудиту (використання філософських установок і ціннісних факторів цивілізації з приводу отримання інформації користувачами, розробки постулатів, принципів, категорій, методів аудиту, запозичення методів інших наук, формування соціально-економічної концепції аудиту), то Г. М. Давидов запропонував схему, представлену на рис. 2.

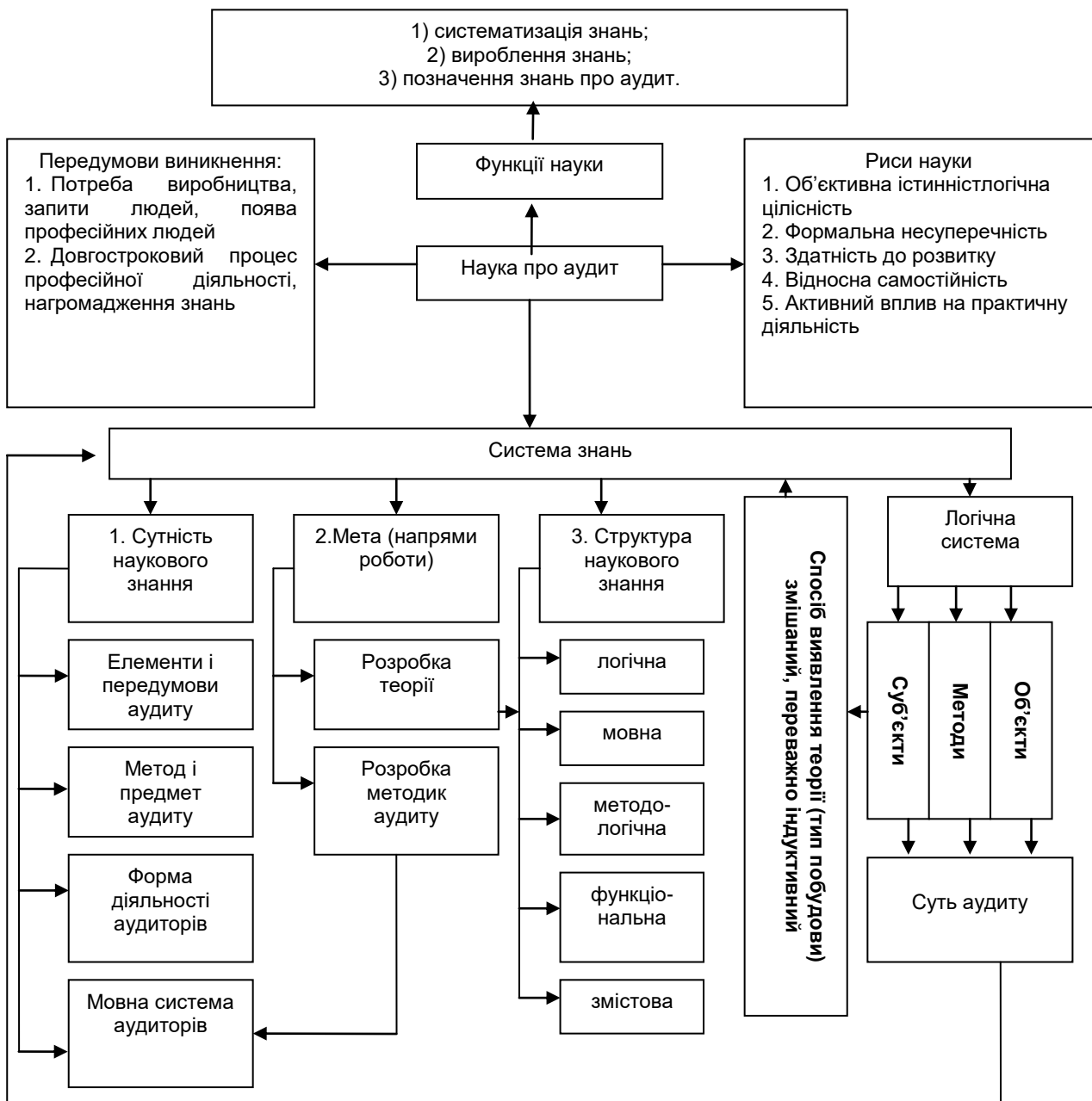


Рис. 2. Схема теорії обліку (Г. М. Давидов)

Джерело: [8]

Незважаючи на обмеженість наукознавчого апарату і методів, використаних Г. М. Давидовим щодо розробки наукової теорії аудиту, його схема має цінність як успішна спроба узагальнити ті незначні пропозиції різних авторів, які прагнули зробити внесок в розробку теорії аудиту і заповнити «білу пляму» нормальної науки, яка до цього була мало схожа на науку, оскільки позбавлена розвинутого теоретичного базису.

Дослідження теорії повинні спиратися на закони пізнання та філософське осмислення буття речей, явищ, процесів, які входять складовими у науку і заповнюють той вакуум, що утворився в пізнанні сутності контрольної діяльності. Надалі потрібно розвивати в цій галузі знань саме теоретичні основи, а не описувати практику, яка є стандартною й малоінтелектуальним надбанням, що в кінцевому результаті гальмує процес пізнання і робить неадекватною практику аудиту запитам сучасної економіки, а тим більш постіндустріального суспільства.

Розвиток науки відбувається на основі гіпотез, які перевіряються за допомогою логіки й абстрактних понять, якими би вони нам не видавалися незвичними на першому етапі виконання наукового дослідження. У процесі пізнання слід опрацювати всі твердження, які мають сенс в даному контексті. Аргію можна стверджувати, що аудит, як фактологічна наука, оперує лише приблизними (ймовірними) істинами, оскільки те, що можна пізнати на основі рекомендованих для практиків методів пізнання закономірностей розвитку сучасних бізнес-процесів, може виявитися цілковито помилковим, тому догмат непогрішності знань аудиту потрібно відкинути.

Першою передумовою розвитку теорії науки стає постмодернізм, який співпадає у часі з формуванням постіндустріального суспільства. Науковцям слід врахувати ту істину, що в епоху постмодернізму змінюється ставлення до самого процесу мислення. Якщо в минулому розвиток науки вчені вбачали в єдиноправильних і незмінних універсальних знаннях, то в епоху постмодерну цінними визнають ідеї плюралізму, що призводить до терпимості стосовно різноманіття різних напрямів у пізнанні, свободи та творчого духу. Відбувається своєрідна революція в мисленні людей.

В епоху постмодерну філософи розглядають розвиток науки як концепцію радикального різноманіття. Зміст знання «...можна передати цілковито по-різному залежно від способу бачення, а інший спосіб бачення, своєю чергою, висвітлює зміст аж ніяк не менше за попередній – він є тільки іншим. Постмодерн виступає за різноманіття і проти єдиного, проти монополії та вириває зловживання своїми правами, він робить вибір на користь плюральності способів життя, форм дії, типів мислення та соціальних концепцій». Зміна індустріального виробництва на постмодерне суспільство послуг і постмодерної активності, економічна переорієнтація від глобальних концептів на стратегії диверсифікації, структурні зміни комунікації через нові технології, новий науковий інтерес до недетерміністських процесів, до структур самоорганізації, до хаосу і до актуального виміру, філософський розрив із суворим раціоналізмом і сцієнтизмом та перехід до множинності конкуруючих парадигм – усе це є процесами, які демонструють важливі зрушення порівняно з позицією модерну [23, с. 24]. В умовах постмодерну розвиток науки мислиться як раціоналістичне диференціювання бачення перспектив у складному та широкому діапазоні з врахуванням взаємозалежності та взаємопроникнення наук, що вимагає діалектичного мислення, бачення руху, змін, протиріч, багатоаспектності проявів реальних взаємодій між речами, явищами та процесами.

Ідеал науки – не ціле і не зіставлений з ним фрагмент цілого, а плюральність (різноманітність); перспективи розвинутого суспільства полягають не в інтеграції, а в розбіжності різноманітних життєвих проектів і форм поведінки [23, с. 75], а концепт плюральності дає можливість зрозуміти, що у випадку, коли сумнівною видається основна успадкована орієнтація науки, то проголошується альтернативна і новим шляхом спасіння стає те, що перебувало осторонь, яке стимулює творчий потенціал науковців з приводу створення нових альтернатив. Постмодернізм сприяє творчому пошуку, висуненню нових гіпотез, ідей, концепцій, теорій.

Другою передумовою стає взаємопроникнення різних наук у формування зрілої теорії аудиту. Постмодернізм вимагає від вчених відмовитися від догматичних вчень минулих епох і поглиблення наших знань про світ. Поглиблення теоретичного базису науки відбувається постійно, хоча на окремих історичних етапах цей процес відбувається нерівномірно, іноді еволюційним, а іноді революційним стрибкоподібним чином. Зокрема, такий стрибок у розвитку практично всіх наук стався у другій половині ХХ століття і посилюється на початок ХХІ, що обумовлено активним застосуванням нових методів пізнання – кібернетичним, системним, філософським, соціологічним, інформаційним, парадигмальним та іншими.

Серед цих методів досить продуктивним виявився парадигмальний, який в сукупності з історичним розкриває закономірності формування й розвитку будь-якої науки за тривалий період часу.

Парадигмальний метод стимулює розвиток синтезу знань на основі всебічного взаємопроникнення ідей різних наук у сферу економічних знань і формування нових методів пізнання.

Термін парадигма (грец. *paradigma* – приклад, взірець) був уведений в науковий оборот Т. Куном. У передмові до роботи «Структура наукових революцій» (1962 р.) він зазначав, що «Під парадигмами я розумію визнані наукові досягнення, які протягом визначеного часу дають науковому співтовариству модель виокремлення проблем та їх рішень» [4, с. 12]. На розвиток парадигми науки

впливають такі фактори, як: науково-технічний прогрес, соціальні, економічні та інтелектуальні ресурси. З одного боку, формоутворюючою складовою парадигми, яку поділяє наукове співтовариство, є уявлення про образ науки окремими його членами у даний час і тому вони завжди особисті і історично обумовлені, що робить їх випадковими і довільними, а з іншого – наукове співтовариство вимагає від особи дотримання певної системи знань про наукові дослідження, які формуються через систему освіти.

Вчення про парадигму закладається у процесі навчання, коли студентів готують до професійної діяльності через розробку навчальних планів і програм навчальних дисциплін.

Такі плани і програми ставлять за мету «описати дослідження як вперту і настійливу спробу нав'язати природі речей, явищ чи процесів концептуальні рамки, які дала професійна освіта» [4, с. 24].

Нормальна наука розвивається на основі пануючої в даний час парадигми, на утвердження якої більшість науковців присвячують свої дослідження на припущенні, що наукове співтовариство знає властивості оточуючого світу та вірно їх інтерпретує, тим самим часто пригнічує фундаментальні інновації через побоювання руйнування існуючих основ цієї науки.

Розроблений інструментарій для мети дослідження нормальної науки з плином часу виявляється нездатним функціонувати таким же чином, як і раніше, що вказує на аномалії пануючої парадигми. Незважаючи на всі намагання узгодити такі аномалії з моделлю професійної освіти, нормальна наука збивається з протореного шляху. «І коли це відбувається – тобто коли спеціалісти не можуть більше уникнути аномалій, що руйнують існуючу традицію наукової парадигми, – починаються нетрадиційні дослідження, які, врешті-решт, приводять всю дану галузь науки до нової системи приписів щодо нового базису науки для практики наукового дослідження» [4, с. 25], що свідчить про наукову революцію, що руйнує традицію.

У галузях економічної науки революції відбуваються не так, як в природничих, оскільки їх сутність залежить від глибини змін у суспільних відносинах людей з приводу процесів виробництва, споживання та обміну в суспільстві, досягнення науки і техніки, потреб людей тощо. На розвиток економічних наук та зміну їх парадигми впливають не стільки базові сутності окремих наук, скільки науково-технічний прогрес та досягнення природничих, технічних і гуманітарних наук.

Поступове нагромадження знань у цих науках, рано чи пізно, призводить до революцій в окремих економічних науках під впливом нових знань про світ, переоцінку значення традиційних процедур, зміну понять про сутність науки до яких звикли науковці, внесення видозмін у теоретичну схему, з допомогою якої вивчали аспекти реального світу. Нові теорії якісно видозмінюють світогляд вченого в тій мірі, в якій він кількісно і свідомо збагачує його, що зобов'язує постійно вивчати нові концепції, ідеї, теорії, інтерпретації науки.

Ознайомлення з новими значеннями в галузі конкретної науки відбувається за двох умов [4, с. 30-31]:

– оригінальності та безпрецедентності наукової праці, яка зацікавлює прихильників конкуруючого напряму наукових досліджень;

– відкритості для нових поколінь учених з тим, щоби вони могли знайти для себе невирішені проблеми будь-якого виду.

Досягнення в науці, які ґрунтуються на цих двох характеристиках, дають можливість змінити існуючу парадигму на досконалішу. Вчені, наукова діяльність яких ґрунтується на використанні однакових парадигм, однакових правил і стандартів дослідження, створюють видимість узгодження своїх дій для розвитку нормальної науки, а насправді консервують традиції та стереотипні напрями досліджень.

У цьому контексті досить повчальною є історія розвитку аудиту. Наведена цитата проливає світло на виникнення таких наук, як облік та контроль. Дійсно, факти господарської діяльності, їх фіксування на матеріальних носіях і техніка записів (неважливо – на папірусі, глині чи на іншому матеріалі) були покладені в основу цих наук, але такий метод пізнання дає плутану картину, навіть сумнівною видається спроба називати літературу з цих галузей знання науковою.

У зв'язку з цим дивним, якщо не антинауковим, видається виділення кількох парадигм обліку і контролю у давніх цивілізаціях, які наведено у докторській дисертації Малькової Т. М. [24, с. 204-251]: парадигма функціональності (сукупність професійного інструментарію, що сприяє функціональності облікової інформації); парадигма формалізованості (складається із формалізованих документів і методології. До методології віднесено спосіб запису на рахунках обліку – інвентарний, прибутково-видатковий і контокорентний); парадигма організації (спільна дія функціональності та формалізованості); парадигма суверенітету (регулює співвідношення професійної відповідальності та професійної незалежності облікового співтовариства у сфері методології обліку); парадигма історичної наступності (стереотипи обліку з точки зору методології носили національний характер).

Такий образ наук облікового циклу відповідає не тільки вченням філософії, а й здоровому глузду, оскільки такий стиль мислення не є науковим та історично обумовленим і не прояснює складний процес формування науки протягом останніх 6-7 тисяч років, а дискредитує науку. Автор показує незнання в галузі філософії (онтології, гносеології, аксіології, методології науки та її

категорійного апарату), зокрема автор не обізнана із сутністю парадигми, хоча вживає це слово довільно і неадекватно.

Цей приклад показує, що навіть доктори наук в галузі обліку та контролю розмірковують на теми, що стосуються облікових спеціальностей, але попередньо не вивчають ні проблем науки, ні історичних передумов, ні філософії, ні соціології, ні інших наук, без чого праці таких вчених просто знецінюються і свідчать про низький рівень ерудиції, а висновки і пропозиції непридатні для практичного використання.

Складається враження від подібних робіт, що переважна частина науковців не любить ні філософію, ні теорію пізнання, ні логіку в своїх дослідженнях, а звідси й низький рівень науковості праць, в яких викладають емпіричний інструментарій обробки зібраних фактів за стандартними процедурами та стандартним набором економічних показників, якими оперує або, скоріш за все, без яких обходиться на практиці апарат управління. Одним словом, сумна картина з теоретичним базисом облікових, аналітичних і контрольних дисциплін, через ігнорування принципів і загальнонаукових методів дослідження.

Така сама ситуація характерна для теорії науки спостерігається в аудиті.

Так, О. Ю. Редько зазначає, що «Аудит лише продукував косметичні зміни в порядку і форматі надання професійних послуг залишаючись незмінним у своїй філософії. Філософія аудиту – це система професійних знань про істину в сфері економічної інформації, що динамічно розвивається. При цьому під сферою економічної діяльності ми розуміємо системи продукування, реєстрації та синтезування (агрегації) даних на будь-яких носіях, цілеспрямовано генерованих для прийняття управлінських економічних рішень. Головне філософське питання аудиту – відношення професійного мислення до інформації про економічне буття» [10, с. 9].

Парадигми ідентифікують з філософським осмисленням структури наукових теорій в той час, коли науковці в нормальній науці не ставлять собі за мету створення нових теорій, до того ж вони нетерпимі до розробки таких теорій іншими, що відбиває реальний стан речей в аудиторському науковому середовищі. З точки зору науки про контроль, яка формувалася в епоху модернізму і в світлі вчення Е. Канта, важливо мати добру методику і не дуже перейматися проблемами теорії. Ось чому теорія залишилася в зародковому етапі до наших днів.

Про тенденцію недооцінки теорії аудиту свідчать публікації вітчизняних і зарубіжних авторів. Серед публікацій лише окремі розкривають проблематику теорії, зокрема книга проф. Миронової О. А. та Азарської М. О. [9], в якій автори акцентують увагу на таких питаннях, як сукупність і види аудиту, його концепція (логічна структура, постулати, принципи, категорії, методи, об'єкти), нормативна база, моделі, стандарти, етапи проведення; контроль якості та узагальнення і реалізація результатів аудиту не дає завершеної теорії з елементами і зв'язками між ними, а тому можна зробити висновок, що розробка теорії в Росії знаходиться на тому ж рівні, що й в Україні.

Особливо вражає в змісті сучасного аудиту те, що в ньому взагалі ігнорують проблему розвитку основного об'єкта – систему обліку з її підсистемами і тим ідеалом, до якого потрібно прагнути. Якщо аудитор є адвокатом інвестора чи власника підприємства, то, принаймні, треба дати оцінку стану обліку, порівнявши фактичний стан з ідеальним. А якою повинна бути ідеальна система обліку?

Кардинальні зміни у системі обліку, які можна очікувати в найближчі десятиліття, будуть відбуватися на основі синтезу підсистем фінансового, управлінського і стратегічного обліку з використанням комп'ютерної техніки та різноманітних програм обробки даних, що на порядок поглибить пізнання та розуміння сутності, тенденцій та закономірностей розвитку складного механізму функціонування підприємства у швидкозмінному і багатовекторному середовищі.

Ідеальна система обліку – це ідеальний шлях до розширення комп'ютерних технологій отримання інформаційних ресурсів для менеджменту, який у повсякденному житті поки що позбавлений необхідної інформації, отриманої в реальному часі, а тому йому приходиться приймати рішення в умовах високого рівня невизначеності та ризику. Як зазначив проф. Соколов Я. В., «бухгалтери й аудитори зобов'язані поступово переходити від установки ретроспективної до установки перспективної» [11].

Зміни в системі обліку відбуваються об'єктивно, оскільки вони є проявом загальної форми буття будь-яких об'єктів, явищ, процесів, відношень тощо. Зміни означають перехід із одного стану в інший в результаті руху і взаємодії об'єктів між собою, вони показують вектор розвитку ситуацій на підприємстві, що й вимагає системи спостереження за ними. Зміни протиставляються відносній стійкості властивостей, структури чи законів існування тіл, речей, явищ, систем. Зміни є результатом порушення стійкості зв'язку під впливом різних факторів середовища в об'єктах господарської діяльності.

Зміни, які пов'язані з господарською діяльністю, вимагають вимірювання – пізнавального процесу, що визначає певні характеристики матеріальних об'єктів (маса, довжина, координати, вартість, ціна, прибуток та ін.).

На систему обліку покладена місія спостереження та вимірювання змін в об'єктах господарської діяльності з подальшою обробкою даних спостереження й отримання інформації, яку готують на запит



користувачів. Проте, сучасний облік представлений, в основному, підсистемою фінансового обліку, функція якого зводиться до обробки стандартних даних і підготовки фінансової звітності загального користування за стандартним набором економічних показників діяльності підприємства за певний історичний період (від кварталу до року). За цією звітністю практично неможливо здійснювати процес управління явищами і процесами в реальному часі, в кращому випадку можна лише аналізувати зміну фінансового стану підприємства за квартал чи кілька кварталів, але дані такого аналізу показують лише зміни статичних залишків майна, капіталу й зобов'язань, зафіксованих на певну звітну дату. Такий статичний аналіз свідчить про поліпшення (погіршення) фінансового стану і не дає можливості визначити динамічні процеси навіть в цілому по підприємству, не говорячи про окремі структурні підрозділи. Ось чому потрібно формувати звітність не за залишками сум на рахунках чи субрахунках, вводити новий порядок формування фінансової звітності на основі оборотів по рахунках. Потрібно розширити сферу обліку і відобразити операційну діяльність (управлінський облік) та стратегію розвитку підприємства (стратегічний облік). Знання подальших перспектив розвитку системи обліку в постіндустріальному суспільстві необхідні як передумова удосконалення концепції аудиту й аудиторської діяльності, для яких ця система є об'єктом дослідження й умова його існування та функціонування. Без дослідження системи обліку існування аудиту втрачає сенс, а тому концепцію аудиту потрібно розглядати у зв'язку з обліком та його трансформуванням від простих форм організації до складних динамічних систем.

У зв'язку із змінами у системі обліку підлягають уточненню концептуальні основи аудиту в частині теоретичної бази, організаційної структури та методології дослідження господарської діяльності підприємства.

Теоретична база науки про аудит вимагає розробки образу науки через модель, яка може вплинути на практичну діяльність і визначати її корисність для бізнесу, що передбачає розкриття сутності аудиту, структури та аксіології (цінності) для економіки країни та підприємств, а через його образ можна сформулювати мету, завдання, методи дослідження тощо.

На сучасному етапі розвитку економіки мета аудиту потребує уточнення, оскільки вона полягає не лише в підтвердженні правильності складання фінансової звітності (це одне із завдань, до того ж не основне), а в сприянні бізнесу в організації структури внутрішнього контролю, який би гарантував ефективну роботу персоналу підприємства на всіх етапах технологічного процесу виробництва й управління ним. Мета визначає завдання аудиту та тих користувачів інформації, яким подають рекомендації щодо удосконалення контролю за діяльністю підприємства (рис. 3).

Для теорії аудиту важливо сформулювати закони, принципи, регулятори, методи, технологію, організацію, пошук і використання нових методів аудиту. Узагальнюючи ідеї класиків аудиту та пропозиції щодо структури теорії науки про аудит та організацію практичної роботи аудиторів, нами запропоновано свою версію змісту теорії, яка починається з визначення образу науки, її місії, філософії та цінності для бізнесу, на що указував видатний український фахівець з аудиту О. Ю. Редько [10]. У науці потрібно використовувати не лише постулати, а й формулювати закони.

На рис. 3 показано також запропонований нами варіант змісту теорії аудиту, яка висвітлює шлях пізнання об'єкта дослідження, а саме ті елементи і зв'язки між ними, що визначають глибинну сутність цієї науки.

Сутність аудиту полягає не стільки у відслідковуванні явищ і процесів господарської діяльності та уявлення про бізнес клієнта за допомогою органів відчуття (зору, слуху та ін.) та засвідчення правильності складання звітних форм, скільки в його визнанні цінності як суспільного інституту держави, що сприяє зростанню довіри з боку інвесторів до бізнесу завдяки посередництву третьої сторони – аудитора, який виступає гарантом, що висловлює своє судження у письмовій формі щодо надійності фінансового стану клієнта.

Мета аудиту полягає в отриманні різноманітної інформації для користувачів, але в нашій країні ця мета гіпертрофована через її регламентацію державою в односторонньому спрямуванні – підтвердженні правильності показників фінансової звітності, в той час, коли ринковому середовищі потрібно посилити функцію сприяння створенню раціональної системи внутрішнього контролю на підприємстві. Від мети залежить сукупність актуальних завдань науки і практики, проте, в аудиті, як і в обліку, науковці не розрізняють ці завдання, що гальмує розвиток як теорії, так і практики.

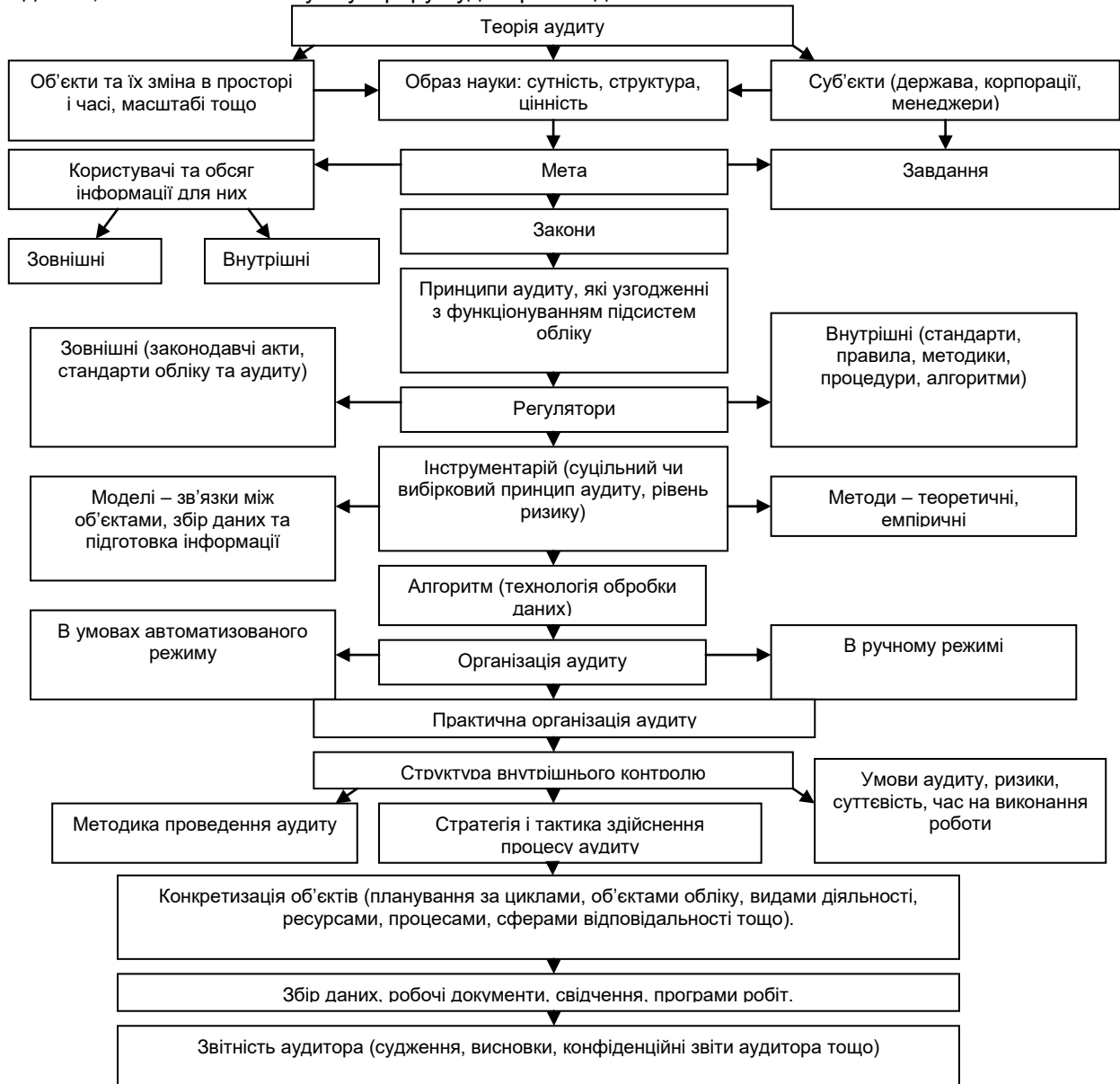
До цього часу ведуться дискусії з приводу принципів функціонування аудиту і шукають їх, абстрагуючись від принципів обліку. Логічно припустити, що такі методи повинні бути узгоджені з принципами обліку, який виступає у широкому тлумаченні як центральний синтезований об'єкт аудиту.

Якщо аудит – наука, а не мистецтво, то настав час здійснити аналіз її сучасної парадигми та відкрити закони, що управляють розвитком цієї наукової галузі знань.

Аналіз літературних джерел (монографій, підручників, посібників, наукових статей і тез наукових конференцій) свідчить про відсутність концептуальних основ, які би систематизовано охоплювали проблематику цієї науки.

Автор здійснив спробу окреслити проблему та хоча б наближено до істини висвітлити цю проблему і запропонувати одну із можливих версій її вирішення, сподіваючись на активне обговорення

у середовищі науковців щодо створення теорії аудиту, що дасть поштовх для подальших наукових досліджень, які поглиблюють існуючу сферу аудиторської діяльності.



**Рис. 3. Теорія аудиту (розробка Пушкаря М.С.)**

*Джерело: розробка автора*

З точки зору науки про контроль, яка формувалася в епоху модернізму і в світлі вчення Е. Канта, важливо мати добру методику і не дуже перейматися проблемами теорії. Ось чому теорія залишилася в зародковому етапі до наших днів.

Знання подальших перспектив розвитку системи обліку в постіндустріальному суспільстві необхідні як передумова удосконалення концепції аудиту й аудиторської діяльності, для яких ця система є об'єктом дослідження й умова його існування та функціонування. Без дослідження системи обліку існування аудиту втрачає сенс, а тому концепцію аудиту потрібно розглядати у зв'язку з обліком та його трансформуванням від простих форм організації до складних динамічних систем.

У зв'язку із змінами у системі обліку підлягають уточненню концептуальні основи аудиту в частині теоретичної бази, організаційної структури та методології дослідження господарської діяльності підприємства.

Теоретична база науки про аудит вимагає розробки образу науки через модель, яка може вплинути на практичну діяльність і визначати її корисність для бізнесу, що передбачає розкриття сутності аудиту, структури та аксіології (цінності) для економіки країни та підприємств, а через його образ можна сформулювати мету, завдання, методи дослідження тощо.

На сучасному етапі розвитку економіки мета аудиту потребує уточнення, оскільки вона полягає не лише в підтвердженні правильності складання фінансової звітності (це одне із завдань, до того ж не основне), а в сприянні бізнесу в організації структури внутрішнього контролю, який би гарантував

ефективну роботу персоналу підприємства на всіх етапах технологічного процесу виробництва й управління ним. Мета визначає завдання аудиту та тих користувачів інформації, яким подають рекомендації щодо удосконалення контролю за діяльністю підприємства. Аналіз даних розподілу науковців за типами відношення їх до творчості свідчить, що творці становлять меншість (за нашими оцінками 5-7%), що підтверджується тематикою дисертаційних досліджень і кількістю публікацій теоретичного змісту. Чому це відбувається? Відповідь на це дає Т. Кун: «Нормальна наука не ставить за мету знаходження нового факту чи теорії, і успіх у нормальному науковому дослідженні полягає зовсім не в цьому. Тим не менш нові явища, про існування яких ніхто не підозрював, знову і знову відкриваються науковими дослідженнями, а радикально нові теорії знову і знову винаходяться вченими» [4, с. 88]. Нові фундаментальні факти і теорії ведуть до зміни парадигми науки. Все починається з усвідомлення вченими аномалій (неможливість пояснення нових фактів у межах старої парадигми, наростання кількості таких фактів, застосування нових методів досліджень дають кращі результати, поява критичної маси ідей та ін.). Нові явища вимагають попереднього усвідомлення їхнього значення для теорії чи практики, що в подальшому призводить до поступового чи миттєвого визнання аномалій в науці, а потім до зміни парадигмальних категорій і процедур, які зустрічають опір з боку прихильників нормальної науки. Подолання опору здійснюється шляхом переконання опонентів з допомогою аргументів щодо наявності «білих плям» у теорії науки, протиріч, неточності у формулюваннях понять, категорій, необхідності доповнення методів пізнання тощо.

Т. Кун наводить три типи явищ, які може охопити створювана нова теорія [4, с. 151]:

- явища, які можуть бути добре пояснені з точки зору існуючої парадигми;
- явища, природа яких вказана існуючими парадигмами, але їх деталі можна зрозуміти після подальшої розробки теорії. Такі явища передбачають розробку існуючої парадигми, а не створення нової;
- явища, що призводять до усвідомлення аномалій, які не можна пояснити існуючою парадигмою, що вимагає створення нової теорії.

Парадигми відрізняються не лише змістом і структурою, а й особливостями науки, яка їх породила. Вони визначають методи, проблемні ситуації та стандарти їх вирішення, які прийняті науковим співтовариством у даний час. Зміна сприйняття нової парадигми вимагає переформулювання основ науки. Зміна теорії науки та її проблем вимагає нових понять і категорій, зв'язків між елементами науки, які дійсно відображають науковість, а не метафізичні спекуляції. Наукові революції відкидають традиції нормальної науки, оскільки нові елементи теорії несумісні з традицією, що існувала до цього часу.

Революції, що змінюють нормальні наукові традиції, вимагають від наукового співтовариства сприйняття оточуючого світу по-новому, оскільки раніше набутий досвід стає гальмом у науковому пізнанні, що вимагає революційних змін у мисленні вченого. Проте, «нова наукова істина прокладає дорогу до тріумфу не завдяки переконанню опонентів і спонуканню їх бачити світ у новому світлі, а скоріше тому, що її опоненти рано чи пізно помирають і виростає нове покоління, яке звикло до неї». Джерелом опору прихильників старої парадигми є переконання, що вона здатна вирішити всі проблеми, що природу можна втиснути у ті межі, які визначені парадигмою. Зрозуміло, що у моменти революцій «... таке переконання здається тупим і нікчемним, як в дійсності іноді й виявляється» [4, с. 226].

Парадигма дозволяє дивитися на науку не із середини неї самої, а з позиції «зверху» і ставить питання: чому дану галузь називають наукою? Які критерії відрізняють науку від мистецтва чи ремесла? Що означає термін «наука»? Чи є людина «вченим» і що відрізняє її від «невченого»? Чому аудит не просувався вперед таким методом, як економічна теорія? Які зміни в інших науках впливають на зміну парадигми обліку й аудиту? та багато інших. На основі відповідей на ці питання можна розкрити заплутані зв'язки між уявленнями різних науковців про науку, прогрес, перспективи розвитку. Тільки вивчення різноманіття поглядів на ці категорії дасть можливість виявити сутність науки, а не дотримання одного разу і назавжди визначення дефініції, наведеної у минулій парадигмі та припису студентам неухильного його відтворення та закріплення у набутих знаннях.

У науці важливим є дотримання неписаних правил, одним з яких можна назвати правило автономії – заборона звертатися до голів уряду або широких мас народу з питань науки, як арбітрів у цій сфері. Це положення потребує не цитування законів уряду, постанов та підзаконних актів будь-яких міністерств відомств, установ чи громадських організацій, а висунення нових ідей і гіпотез щодо подальшого розвитку науки. Єдиним арбітром оцінки науковості праць авторів повинно бути наукове співтовариство. Разом з тим, професійна самовпевненість вчених повинна доповнюватись принципом скептицизму до існуючих панівних ідей в науці, який підриває нормальну науку, вказуючи на недосконалість знань минулого і висуває аргументи на користь розробки нової парадигми.

Опір змінам можна подолати у випадку, коли новий кандидат в учені буде вирішувати якусь спірну й усвідомлену проблему (новими методами, відкрити нові причинно-наслідкові зв'язки, досліджувати нові об'єкти), в принципі зберігати окремі елементи старої парадигми, якщо вона здатна вирішувати нові проблеми. На основі цього здійснюється відбір парадигм через конфлікти всередині наукового співтовариства, коли старе поступається місцем новому мисленню і пошуку істини, яка

проявляється у відповідності наших знань реальній дійсності. Таку відповідність можна виявити у практичному застосуванні набутих у науці знань.

**Висновки з проведеного дослідження.** З кожним наступним роком в економічній літературі з'являється все більше публікацій про необхідність розробки теорії аудиту.

По-перше, практика аудиторської діяльності виходить за свої традиційні межі підтвердження правдивості складання фінансової звітності та у більшій мірі переходить до досліджень питань нефінансової сфери, внутрішнього та консультативного аудиту, ризик-аудиту й аудиту ефективності роботи бізнесу, не маючи загальної теорії науки.

По-друге, аудит розвивається по вертикалі та горизонталі без окреслення його місії і меж діяльності, що розмиває класичне розуміння сутності аудиту вносячи елементи дезорганізації та хаосу в практику цієї галузі знань.

По-третє, підготовка кадрів з аудиту недосконала, оскільки орієнтована виключно на аудит фінансової звітності, у той час, коли виникає потреба реального сектора економіки у фахівцях, які здатні виконувати нові завдання для підтримки бізнесу.

По-четверте, без теоретичної основи аудиторська діяльність не відрізняється від ремесла, що набуває ознак суб'єктивізму, формалізму та традиціоналізму, що нівелює цінність роботи аудитора з точки зору працівників бізнесу.

По-п'яте, можна констатувати, що вже є всі передумови і напрацювання вчених щодо структури теорії аудиту, справа залишається за обговоренням фахівцями на спеціальній конференції, присвяченій цій проблемі, розробці узгодженої програми курсу «Теорія аудиту» та написання підручника чи посібника для закладів освіти.

По-шосте, необхідно подолати консерватизм і скептицизм відносно значення теорії знання для практики аудиту, які панують у середовищі наукового співтовариства, а для цього в повну силу використати досягнення наукознавства для створення високоінтелектуальної і досконалої праці з аудиту.

### Література

1. Гегель Г. В. Ф. Система наук. Санкт-Петербург : Наука, 1999. 444 с.
2. Поппер К. Логика научного исследования / Пер. с нем., под. общ. ред. В. Н. Садовского. Москва : Республика, 2005. 447 с.
3. Фейерабенд К. Против метода. Очерк анархической теории познания / пер. с англ. А. Л. Никифорова. Москва : Хранитель, 2007. 413 с.
4. Кун Т. С. Структура научных революций / пер. с англ. И. З. Налетова. Москва : АСТ, 2009. 310 с.
5. Берталанфи Л. Общая теория систем – обзор проблем и результатов. *Системные исследования*. Москва : Наука, 1969. С. 30-54.
6. Загородній А. Г., Корягін М. В. Аудит: теорія і практика : навч. посіб. Львів : Вид. «Львівська політехніка», 2004. 456 с.
7. Кужельний М. В. Теорія аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 15. С. 44-51.
8. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика : монографія. Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2006. 326 с.
9. Миронова О. А., Азарская М. А. Аудит: теория и методология. Москва : Омега, 2007. 176 с.
10. Редько О. Ю. Аудит в посттоталитарном обществе. Философский аспект. Киев : НЦУА, 2011. 226 с.
11. Соколов Я. В., Терехов А. А. Очерки развития аудита. Москва : ИД ФБК, 2004. 376 с.
12. Фурман А. В. Методологічна концепція парадигми Томаса Куна як рамкова умова колективної пізнавальної творчості. *Вітакультурна методологія: антологія. До 25-річчя наукової школи професора А. В. Фурмана* : колективна монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 980 с.
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (останнє видання 2016 – 2017 років). Київ : АПУ, 2018. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2018-0> (дата звернення: 15.02.2022).
14. Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., О'Рейли В. М., Хирш М. Б. Аудит Монтгомери / Пер. с англ., под. ред. Я. В. Соколова. Москва : ЮНИТИ, 1997. 542 с.
15. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : монографія/ За заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М. С. Тернопіль : Карт-бланш, 2012. 220 с.
16. Аренс А. Аудит / Пер. англ. ; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. Москва : Финансы и статистика, 2003. 560 с.
17. Робертсон Дж. Аудит: ученик / пер. с англ. Москва : KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.
18. Адамс Р. Основы аудита / Пер с англ., под ред Я. В. Соколова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.
19. Шеремет А. Д. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами. *Аудиторские ведомости*. 2006. № 8. С. 4-12.

20. Баранов П. П. Угроза утраты институционального статуса аудиторской деятельности в условиях стагнации теории аудита. *Бухгалтерский учёт, аудит и статистика*. 2012. № 6. С. 144-149.
21. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль : монографія. Тернопіль : Kart-blansh, 2011. 140 с.
22. Арабян К. К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности. *Учёт, анализ и аудит*. 2019. № 6(1). С.28-39.
23. Вельш В. Наш постмодерний модерн / Переклад з нім. Київ : Альтерпрес, 2004. 328 с.
24. Малькова Т. М. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета : дис. ... докт. экон. наук : 08.00.12. Санкт-Петербург, 1998. 305 с.

### References

1. Hegel, G.W.F. (1999), *Sistema nauk* [The system of sciences], Nauka, Saint Petersburg, Russia, 444 p.
2. Popper, K. (2005), *Logika nauchnogo issledovaniia* [The logic of scientific research], Translated by V.N. Sadovskiy (Ed.), Respublika, Moscow, Russia, 447 p.
3. Feyerabend, K. (2007), *Protiv metoda. Ocherk anarkhicheskoy teorii poznaniia* [Against the method. Essay on the anarchist theory of knowledge], Translated by A.L. Nikiforov, Khranitel, Moscow, Russia, 413 p.
4. Kuhn, T.S. (2009), *Struktura nauchnykh revoliutsiy* [The structure of scientific revolutions], Translated by I.Z. Naletov, AST, Moscow, Russia, 310 p.
5. Bertalanffy, L. (1969), "General systems theory – a review of problems and results", *Sistemnye issledovaniia*, Nauka, Moscow, Russia, pp. 30-54.
6. Zahorodnii, A.H. and Koriahin, M.V. (2004), *Audyt: teoriia i praktyka* [Audit: theory and practice], Vyd. "Lvivska politekhnika", Lviv, Ukraine, 456 p.
7. Kuzhelnyi, M.V. (2006), "Audit theory", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 15, pp. 44-51.
8. Davydov, H.M. (2006), *Audyt: teoriia i praktyka* [Audit: theory and practice], monograph, Imeks-LTD, Kirovohrad, Ukraine, 326 p.
9. Mironova, O.A. and Azarskaia, M.A. (2007), *Audit: teoriia i metodologiya* [Audit: theory and methodology], Omega, Moscow, Russia, 176 p.
10. Redko, O.Yu. (2011), *Audit v posttotalitarnom obshchestve. Filosofskiy aspekt* [Audit in a post-totalitarian society. Philosophical aspect], NTsUA, Kyiv, Ukraine, 226 p.
11. Sokolov, Ya.V. and Terekhov, A.A. (2004), *Ocherki razvitiia audita* [Essays on the development of audit], ID FBK, Moscow, Russia, 376 p.
12. Furman, A.V. (2018), "Methodological concept of Thomas Kuhn's paradigm as a framework condition of collective cognitive creativity", *Vitakulturna metodolohiia: antolohiia. Do 25-richchia naukovo shkoly profesora A.V. Furmana* [Vitakulturna methodology: anthology. To the 25th anniversary of the scientific school of Professor A.V. Furman], coll. monograph, TNEU, Ternopil, Ukraine, 980 p.
13. Audit Chamber of Ukraine (2018), *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh (ostannie vydannia 2016 – 2017 rokiv)* [The International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2016-2017)], Kyiv, Ukraine, available at: <https://www.iaasb.org/publications/2018-0> (access date February 15, 2022).
14. Deflitz, F.L., Dzhениk, G.R., O'Reyli, V.M. and Khirsh, M.B. (1997), *Audit Montgomeri* [Audit Montgomery], Translated by Ya.V. Sokolov, YUNITI, Moscow, Russia, 542 p.
15. Pushkar, M.S. (Ed.) (2012), *Problemy i perspektyvy rozvytku audytu v Ukraini* [Problems and prospects of audit development in Ukraine], monograph, Kart-blansh, Ternopil, Ukraine, 220 p.
16. Arens, A. (2003), *Audit* [Audit], Translated by Ya.V. Sokolov, Finansy i statistika, Moscow, Russia, 560 p.
17. Robertson, Dzh. (1993), *Audit* [Audit], KRMG, Auditorskaia firma "Kontakt", Moscow, Russia, 496 p.
18. Adams, R. (1995), *Osnovy audita* [Fundamentals of audit], Translated by Ya.V. Sokolov, Audit, YUNITI, Moscow, Russia, 398 p.
19. Sheremet, A.D. (2006), "Reforming accounting and auditing in accordance with international standards", *Auditorskie vedomosti*, no. 8, pp. 4-12.
20. Baranov, P.P. (2012), "Threat of loss of the institutional status of audit activity in the conditions of stagnation of the theory of audit", *Bukhgalterskiy uchet, audit i statistika*, no. 6, pp.144-149.
21. Pushkar, M.S. (2011), *Teoriia piznannia u rozvytku nauky pro kontrol* [Theory of cognition in the development of the science of control], monograph, Kart-blansh, Ternopil, Ukraine, 140 p.
22. Arabian, K.K. (2019), "Audit theory and conceptual foundations for the development of auditing", *Uchet, analiz i audit*, no.6(1), pp. 28-39.
23. Velsh, V. (2004), *Nash postmodernyi modern* [Our postmodern modernism], Alterpres, Kyiv, Ukraine, 328 p.
24. Malkova, T.M. (1998), "Historical analysis of accounting methodology", Thesis abstract for Dr. Sc. (Econ.), 08.00.12, St. Petersburg, Russia, 305 p.