

*Артюх О.В.,**к.е.н., доцент,**доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет**Белінська О.В.,**к.е.н., доцент,**доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет*

ЕЛЕМЕНТИ ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ НЕЗАЛЕЖНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Анотація. У статті розглянуто проблематику інституційного становлення податкового аудиту в системі незалежного фінансового контролю. На підставі критичного узагальнення наукових підходів досліджено інституціональну парадигму податкового аудиту та її елементи, розкрито етапи інституційного розвитку податкового аудиту. Вказано, що викладена проблематика уможливує подальші дослідження податкового аудиту в умовах інституційних перетворень.

Ключові слова: податковий аудит, інституціоналізація, інституційний підхід, інститут, інституція, елементи, незалежний фінансовий контроль.

Постановка проблеми. Нині одним із найбільш популярних напрямів аудиторської діяльності є податковий аудит, інституціоналізація якого відбувається досі спонтанно, на інтуїтивному рівні, що свідчить про незавершеність та актуальність досліджень проблемних аспектів становлення та розвитку податкового аудиту. На даному етапі важливо розкрити елементи інституціональної парадигми податкового аудиту, її взаємозв'язок з іншими суміжними інститутами, враховуючи різноманітні (економічні, політичні, соціальні, культурні, психологічні та ін.) чинники регулювання в системі незалежного фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процеси інституціоналізації контролю у цілому та аудиту зокрема досить плідно простежувалися в багатьох наукових працях. Серед вітчизняних учених, які вивчали дану проблематику, можна виділити таких, як: Бутинець Т.А., Єфименко Т.І., Давидов Г.М., Жук В.М., Ловінська Л.Г., Кондрашова Н.Г., Костирко І.Г., Макєва О.Л., Мельничук Б.В., Петрик О.А., Сиротюк Г.В., Петришин Л.П., Ховрак І.В., Пономаренко А.А., Шолом А.С., Беренда С.В., Усюк Т.В. та ін. Серед зарубіжних авторів необхідно відмітити Ходжсона Дж., Іншакова О.В., Фролова Д.П., Клейнера Г.Б., Панкова В.В. та ін., вагомими напрацюваннями яких у сфері економічного інституціоналізму стали своєрідним базисом для подальших досліджень розвитку фінансового контролю (за його складниками) в умовах інституціональних перетворень. Разом із цим не можна не зазначити, що на сучасному етапі адекватність осмислення та систематизація ключових понять інституціоналізації незалежного аудиторського контролю (зокрема, його різновиду – податкового аудиту) є неможливими без критичного огляду та обґрунтованого узагальнення наукових напрацювань.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Нині залишаються відкритими проблемні питання

інституціонального становлення податкового аудиту, вирішення яких є необхідним складником дослідження теорії, методології та організації податкового аудиту в структурі незалежного фінансового контролю.

Мета статті полягає у дослідженні податкового аудиту в умовах інституційних перетворень, визначенні елементів інституціоналізації на підставі критичного узагальнення наукових підходів, сучасного усвідомлення інституційного розвитку податкового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інституційне становлення податкового аудиту не може не ґрунтуватися на визначальних концепціях інституціоналізації контролю, які у цілому результативно досліджувалися науковою спільнотою на протязі останніх десятиріч. У цьому зв'язку варто звернути увагу на окремі праці вчених, внесок яких в інституційний розвиток системи контролю є цінним та досить своєчасним. Так, певний інтерес визиває робота Бутинець Т.А., в якій під час дослідження господарського контролю проаналізовано становлення інституційного підходу в історичній ретроспективі та представлено власне розуміння змісту основних дефініцій: інституціоналізму, інституційного підходу, інституту, інституції, інституційного середовища [1]. Основні положення інституційного підходу вивчала і Суший О., але в контексті аналізу інституційної теорії державної політики [2]. Ховрак І.В. та Пономаренко А.А., простежуючи еволюцію інституціоналізму у хронологічній послідовності, визначали його теоретико-методологічне наповнення. Припускаючи, що основою теорії інституціоналізму є інститути, автори досліджували їх сутність за певними критеріями [3, с. 26].

Ґрунтуючись на логіці досліджень Д. Нортона та виходячи з порівняння етимологічних даних, дослідники Беренда С.В. і Шолом А.С. у своїй роботі наполягали на вживанні лише одного терміну «інституція» замість двох – «інститут» та «інституція» [4, с. 324]. Проблемні питання синонімії цих термінів висвітлено і в працях Усюка Т.В. [5], Лазора О.Д., в яких акцентовано увагу на комплементарності (взаємодоповнюваності) змісту цих понять без їх отождивлення та взаємозаміни [6], із чим не можна не погодитися. Вказує на проблему двоїстості поняття «інститут» (через трактування інституту як норми та як організації) Несинова С.В. Слушним здається її міркування стосовно співвідношення термінів «інститут» та «інституція» як частки та цілого. Інституція, на думку Несиновой С.В., є «витоком, джерелом», а інститут – наслідком перетворення інституцій (за певних умов) «шляхом закріплення... певних орієнтирів...» [7, с. 20]. Аналогічну позицію

виражають Кармазіна М. і Шурована О. [8]. Іншаковим О.В. і Фроловим Д.П., а в подальшому і Сисоевим О.В. досліджувалися специфічні форми економічних відносин із розмежуванням їх на функціональні (інституції), структурні (організації), генетичні (інститути) [9; 10, с. 147], та з розкриттям полісемії цих понять [9]. Зазначено, що інституція є «змістовною основою інституту», а «модифікація і диференціація інституцій та інститутів пов'язані зі складом, функціонуванням, станом господарської системи», її взаємодії з іншими системами, та умотивовано, що класифікування інститутів/інституцій є досить складним процесом [11, с. 45], із чим важко не погодитися. Спробу систематизувати інститути за встановленими критеріями можна простежити і в окремих працях дослідників: за видами суб'єктів, сферою прийняття рішень, часом виникнення, стійкістю, ступенем формалізації, механізмом інформування та контролю [11, с. 47; 12, с. 16]; за рівнем формалізації та ієрархії, роллю у певній системі, за походженням, функціональною спрямованістю [6] та за іншими ознаками.

З погляду інституційного підходу українські вчені Давидов Г.М. та Петрик О.А. досліджували інфраструктуру аудиту за певними компонентами (системою суспільного нагляду, дисциплінарною системою та системою забезпечення якості) у контексті вимог, визначених Директивою 2006/43 ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [13]. У цьому зв'язку слід зауважити, що Петрик О.А. є автором однієї з перших дисертаційних робіт, в якій становлення інституціоналізації вітчизняного аудиту розглянуто з урахуванням експортного фактора через взаємозв'язок основних елементів інтернаціоналізації аудиту – інтеграції та гармонізації (за рівнями) [14, с. 90–98].

Безсумнівно, на розвиток інституційної парадигми аудиторського контролю вплинуло і дослідження Олійник Я.В., в якому найбільш ґрунтовно розкрито становлення інституціональної матриці за видами (вихідної, домінуючої, альтернативної) із визначенням складу суб'єктів та агентів у сфері організації бухгалтерського обліку в Україні [15, с. 177].

Макєєва О.Л. під час розгляду інституційних чинників становлення аудиту як професії в Україні приділяла увагу питанням розвитку неформального складника інституту аудиту [16]. Костирко І.Г. розглядав становлення інституту аудиту в контексті розвитку ринкової інфраструктури та, вважаючи інститут одним з її елементів, зазначав, що нині аудит як визнаний суспільством інститут постає не тільки формальним, але й неформальним регулятором економічного обміну в процесі економічних і суспільних відносин, із чим важко не погодитися [17]. Петренко О.С. визначала властиві всім інститутам ознаки, такі як наявність організуючої ідеї, власність, нормативно-правовий характер, та покладаючись на логіку дослідника Іншакова О.В. [18, с. 622], справедливо зазначала, що існування інституту включає в себе цілісність (єдність), спільну просторово-часову форму культури та інституалізацію [19]. Не можна не погодитися і з твердженням Мельничука Б.В. стосовно того, що «на сучасному етапі аудит, окрім виділення з виду контролю та сфери професійної діяльності бухгалтерів в окрему надбудову-професію, нині слугує інструментом для налагодження «ланцюгів довіри» між соціальними групами в суспільстві. І саме в цьому закладена його інституційна природа» [20, с. 55–56]. Вірним бачиться підхід автора до аудиту як до суспільного інституту, зміст якого усвідомлюється за певними рівнями – процедурним та результативним.

У розвитку інституційної доктрини досить помітною є робота Жука В.М., в якій розкрито висхідні тенденції розвитку інституційних сегментів у сфері бухгалтерського обліку, їх взаємодія та взаємовплив. Дослідником також розглянуто сутність інституційних елементів та на підставі дослідження Дж. Ходжсона узагальнено забезпечення за складниками інституту (формальна/неформальна, організаційна, державна/недержавна) з їх ідентифікацією у сфері бухгалтерського обліку [21; 22, с. 123, 140]. Кажучи про аудит, Жук В.М. слушно зазначає, що це «єдина система, яка бере витоки з обліку, процедурно базується на контролі й водночас є самостійним інститутом, що включає в себе і формальні «правила гри» й усі інші види

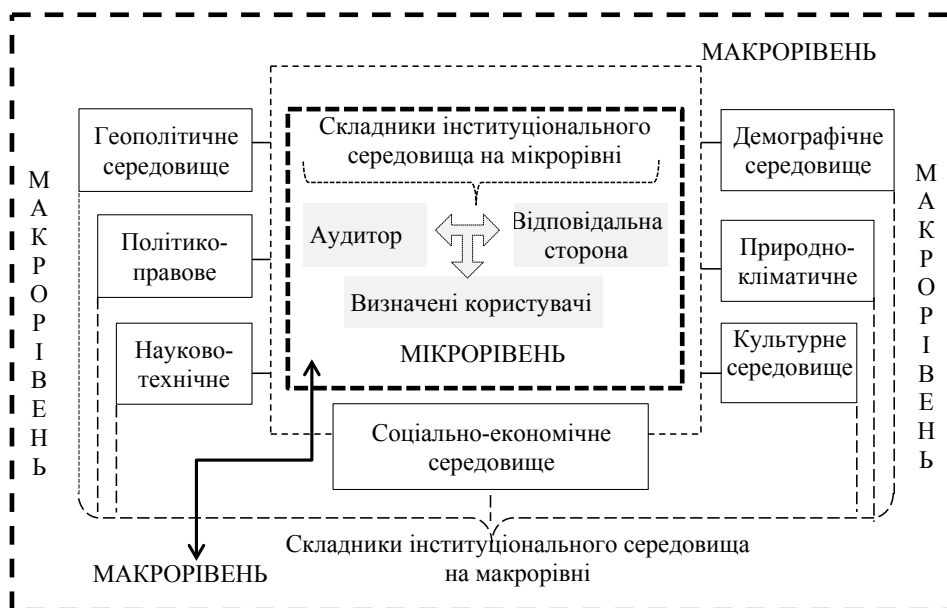


Рис. 1. Взаємозв'язок складових інституціонального середовища аудиту

Джерело: складено авторами на основі [26, с. 209]

інститутів» [23]. Переконливим представляється і дослідження Лоханової Н.О. щодо концепції інституціональних змін в обліковій системі, в якому, базуючись на позиції Норта Д., виявлена проблематика функціонування формальних і неформальних інститутів у площині створення обмежень та стимулів та зосереджена увага на безсистемності змін інституціонального середовища (в системі обліку) [24, с. 17–21].

Цікавими, на нашу думку, є напрацювання Кондрашової Н.Г., яка під час розгляду інституціональної концепції за основними елементами (інститут, інституційне середовище, інституціональні механізми, інституціональні структури) [25, с. 13] запропонувала інституціональну модель аудиту, базисом якої є саме інституціональна концепція, тобто інститут аудиту, що функціонує в інституціональному середовищі [26, с. 209]. У цьому сенсі цілком доречним є розгляд інституціонального середовища на макро- та мікрорівні (рис. 1).

Сиротюк Г.В. та Петришин Л.П. дещо в іншій площині досліджували інституційне середовище аудиторської діяльності – «як результат тісної взаємодії формальних і неформальних інститутів» [27, с. 118]. Між тим не цілком зрозумілою здається позиція авторів стосовно ототожнення аудиторської діяльності з інституціональним середовищем. На наше переконання, незважаючи на притаманні цим поняттям інтеграційні властивості, це все ж таки різні речі. Інституціональне середовище як елемент інституційного базису скоріше є сукупністю об'єктивних та суб'єктивних умов, завдяки яким відбувається процес інституціоналізації аудиторської діяльності. Як інтегруючі поняття розглядає інститут аудиту та інституційне середовище Рядська В.В. [28, с. 91] і разом із Панковим В.В. визначає інституціональне середовище аудиторської діяльності як «... сукупність інститутів, норм та зовнішніх угод, а також визначених ними суспільних відносин, у межах яких здійснюється функціонування інституту аудиту» [29, с. 157]. Райта Ю.В. з'ясовує сутність понять «інституційне середовище», «інститут» у підприємницької діяльності в Україні та обґрунтовує саме у цій площині значимість неформальних інститутів в інституційному середовищі [30, с. 8]. У подібному напрямі досліджують інституційне середовище взаємодії влади і бізнесу Яроміч С. і Віденко О., чия логіка здається прийнятною й у сфері аудиторського контролю [31, с. 35].

Підсумовуючи погляди дослідників у розкритті сутності елементів інституціоналізації, узагальнимо зміст основних категорій інституціоналізації у світлі вимог податкового аудиту в системі незалежного аудиторського контролю. Безперечно, визначальним напрямом дослідження є інституційний підхід, згідно з яким податковий аудит як специфічний вид незалежного фінансового контролю слід розглядати з інституціональних позицій, тобто в сукупності та взаємодії прийнятих соціальних, правових, політичних, економічних процесів і факторів впливу в обумовлених межах. Саме завдяки такому підходу відбувається інституційне закріплення аудиторської діяльності в сфері оподаткування і в цілому прискорюється процес становлення та розвитку податкового аудиту. Підґрунтям такого підходу, звичайно, є праці основоположників інституціоналізму, таких як Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Гамільтон, Д. Норт, Дж. Ходжсон та ін. Для розкриття сутності інституціональної парадигми спочатку слід усвідомити зміст ключових дефініцій «інститут» та «інституція», розкрити їх взаємозв'язок з іншими елементами. У цьому сенсі варто зазначити, що в наукових колах не існує однастайності у визначенні суті інституту, інституції, утім, як і в осмисленні

інших споріднених категорій. Можна припустити, що через відсутність закріплення термінологічного апарату на законодавчому рівні у поглядах дослідників нерідко відбувається міксування понять або їх ототожнення/синонімія чи підміна, що поступово веде до вихолощення їх змісту. Разом із тим найбільш часто дефініція «інститут» сучасниками тлумачиться в загальнішому контексті як:

– суспільно-економічні відносини, що базуються на формальних і неформальних інституціях (Катигрובה О.В., Ким Н.В.);

– сукупність законів, організацій, установ, в яких закріплено норми і звичаї (Петрик О., Химинець В.В., Чекавинская Г.А., Колодко Г.В., Дроздов Н.Д., Базилевич В.Д., Маслов А.О.);

– сукупність концепцій, норм, правил і стандартів, що регулюють певні відносини (Кондрашова Н.Г., Фабисович Н.В., Сиротюк Г.В., Петришин Л.П., Панков В.В., Акаємова Н.В.), а також відносини та організація процесу, в якому здійснюються відносини (Ким Н.В.), або у вузькому контексті як сукупність правил/норм, що впорядковують взаємодію між людьми (Ільченко Н.М., Шастітко А.Є., Петренко О.С., Райта Ю.В., Олійник Я. В., Львов Д.С.).

Із наведеного видно, що низка дослідників занадто узагальнює трактування дефініції «інститут», яке призводить до змістовної плутанини понятійних категорій та ситуації, коли інститутом можна назвати більшість процесів, дій, структур, які функціонують у соціумі. Разом із цим не можна не помітити, що інститут як поняття містить два ключових семантичних компонента – закон/норму й установу/організацію. Адекватне розкриття сутності інституту залежить і від визначення схожої дефініції «інституція» та розуміння їх взаємозалежності. Нині інституція як поняття теж тлумачиться неоднозначно, досить абстрактно та переважно як певне обмеження у вигляді норм, стандартів, традицій, звичок, що спрямовують відносини в будь-якій сфері суспільного життя (Норд Д., Гамільтон В., Ольсевич Ю., Корнейчук Б.В., Яременко О.Л., Пустовійт Р., Чекавинская Г.А.), і законів – регуляторів суспільних явищ (Коммонс Дж., Катигрובה О.В.). Слід зауважити, що в більшості визначень простежується тотожність семантичних пар: інституції/інститути – сукупність правил, норм, законів, у зв'язку з чим досить складно признати методологічну коректність таких формулювань. Одне не викликає сумніву, що на даний час у сфері інституціоналізації контролю досліджень явно недостатньо, що уможливує подальший науковий пошук. Щодо сучасного осмислення елементів інституціоналізму, то найбільш прийнятною до власної позиції представляється точка зору дослідників Иншакова О.В. та Фролова Д.П., Панкова В.В., Давидова Г.М. та Петрик О.А. Саме приймаючи за основу логіку їх напрацювань, ураховуючи етимологічний генезис та ретроспективний підхід у дослідженні теоретико-практичних засад інституціоналізації незалежного фінансового контролю, позначимо особисте розуміння основних дефініцій інституційної парадигми податкового аудиту, передумов та тенденцій її розвитку.

Формування податкового аудиту в умовах інституційних перетворень представимо за певними етапами (рис. 2).

Зазначені на рис. 2 фактори зовнішнього середовища контролю як вихідні передумови вплинули на появу специфічних потреб держави у цілому і суб'єктів господарювання зокрема з унаочненням (візуалізацією) їх загальної мети та цільових орієнтирів.

Взаємовідносини та зв'язки всіх учасників контрольного процесу зумовили необхідність контрольних дій незалежних фахівців у сфері оподаткування, їх поступову реалізацію (на початковому етапі – спонтанно, на рівні професійної інтуїції). Згодом у процесі накопичення практичного досвіду, аналізу соціально-економічних факторів та соціальної взаємодії у контрольному середовищі утворилися за певним упорядкуванням правила, навички, дії, тобто відбулося становлення інституцій (від лат. *institutio* – пристрій, спосіб дії, настанова, вчення, вказівка). На наше переконання, інституціями податкового аудиту можна назвати соціально прийнятні стійкі навички, правила, порядок дій/взаємодій суб'єктів (учасників) та інші соціально-економічні чинники, згідно з якими здійснюється незалежний контрольний процес у сфері оподаткування за певними формою та способом організації. Не завжди, а лише за наявності відповідних умов (наприклад, у разі потреби законодавчого закріплення окремих норм, правил, дій) відбувається інституційне перетворення – трансформація інституції в інститут. За певних же обставин спостерігається і зворотній зв'язок (інститут → інституція), хоча в процесі інституціональ-

ного розвитку контролю цілком імовірна і різна комбінаторика зв'язків (інститут ↔ інституція). У цьому сенсі інститутом (від лат. *institutum* – устрій, організація, установлення, установа) можна вважати законодавчо регламентовану структуру – закріплену інституцію, яка соціально узгоджена більшістю учасників інституційного процесу. Переконливими здаються визначення інститутів «як твердих структур, які на відміну від «м'яких» інституцій, тільки «затвердівши» в соціальних структурах організацій, передаються і зберігаються» [9, с. 10], та обґрунтування еволюційної ролі інститутів, за допомогою яких реалізуються інституції. Також представляються вмотивованими уявлення інститутів як системи соціальних правил і норм взаємодії агентів, об'єднаних в стійку структуру [9, с. 10], та судження стосовно того, що інституції зменшують невизначеність за допомогою структурування, а інститути зменшують та знімають невизначеність, і саме в цьому полягає функція інститутів [32]. Не можна не відзначити плідність напрацювань Петрик О.А., в яких автор досліджує аудит як інститут ринкової економіки в тривимірній площині: наука, професійна діяльність, напрям підготовки фахівців. У цьому контексті



Рис. 2. Етапи інституціоналізації податкового аудиту

Джерело: складено авторами

аудит розглядається не в жорстких смислових рамках дефініції, а в узагальненому вигляді – як уся аудиторська діяльність, відповідно інститут аудиту досліджується в парадигмі інституціоналізації аудиторської діяльності. Петрик О.А. наголошує, що в нашій країні інститут аудиту успішно пройшов своє становлення і потребує подальшого вдосконалення [33, с. 52], та звертає увагу на унікальність його формування, «яка полягає в комбінації елементів державного регулювання і саморегулювання з боку професійних об'єднань, а також внутрішніх регламентів суб'єктів господарювання (аудиторських фірм і їх клієнтів)» [33, с. 47], із чим не можна не погодитися. Поряд із цим, на жаль, нині у цілому поза увагою дослідників залишаються питання інституційного становлення і розвитку такої значимо складника аудиторської діяльності, як податковий аудит.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, зауважимо, що дослідження інституціоналізації податкового аудиту з розкриттям сутності її елементів на підставі критичного узагальнення наукових підходів та усвідомлення поетапного розвитку податкового аудиту в умовах інституційного перетворення дало змогу дійти до такого висновку: саме податковий аудит має стати тим інститутом, який урівноважить відносини основних учасників контрольного процесу у сфері оподаткування (фіскальних органів, платників податків та незалежних спеціалістів – аудиторів), гармонізує їх інтереси та функції, враховуючи специфіку цих стосунків – їх інтеграційну та уніфікаційну сприйнятливості. Разом із цим переконані, що інституціоналізація податкового аудиту в ієрархії вже сформованого інституту аудиту повинна відбуватися на теренах національної ідеї розвитку аудиторської діяльності шляхом модифікації концепцій, нормативно-правового забезпечення, структурних та організаційних змін аудиту, інституційних зв'язків (на рівні організацій чи в контексті трансформації законів, норм, положень/правил), або створення нових інституціональних моделей.

Література:

1. Бутинець Т.А. Теорія та методологія господарського контролю: інституційний підхід / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2009. – № 3(49). – С. 19–27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/3_49/4.pdf.
2. Суший О.В. Теоретичні засади інституційної теорії державної політики / О.В. Суший // Публічне управління: теорія та практика. – 2011. – № 2(6). – С. 110–116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/putp/2011-2/doc/3/03.pdf>.
3. Ховрак І.В. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення / І.В. Ховрак, А. А. Пономаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2011. – № 11–12. – С. 23–28.
4. Шолом А.С. Етимологія поняття «institution» та еволюція його змістовної сутності в економічних дослідженнях на прикладі СОТ / А.С. Шолом, С.В. Беренда // Проблеми економіки. – 2015. – № 1. – С. 324 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.problecon.com/pdf/2015/1_0/319_325.pdf.
5. Усюк Т.В. Загальне та особливе у дефініціях теорії інституціоналізму / Т.В. Усюк // Сталий розвиток економіки. Серія «Інноваційно-інвестиційна діяльність». – С. 169–173 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/2518/1/SRE_2011_5_169-173.pdf.
6. Лазор О.Д. Публічна самоврядна влада: інституціональний підхід / О.Д. Лазор // 36. наук. пр. Серія «Управління». – 2010. – Вип. 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Nvamu_upravl/2010_3/11.pdf.
7. Несинова С.В. Правовий інститут: генеза виникнення та перспективи розвитку / С.В. Несинова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 1. – Т. 1. – С. 14–20.
8. Кармазіна М. «Інститут» та «інституція»: проблема розрізнення понять / М. Кармазіна, О. Шурована // Політичний менеджмент. – 2006. – № 4(19). – С. 10–19.
9. Иншаков О.В. Эволюционная перспектива экономического институционализма / О.В. Иншаков, Д.П. Фролов // Вопросы экономики. – 2010. – № 9. – С. 63–67.
10. Сисоев О.В. Поняття «інститут» та «інституція»: економічний контекст / О.В. Сисоев // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2014. – № 3(23). – С. 140–149.
11. Иншаков О.В. Экономические институты и институции: к вопросу о типологии и классификации / О.В. Иншаков // Социологические исследования. – 2003. – № 9. – С. 42–51.
12. Клейнер Г.Б. Особенности процессов формирования и эволюции социально-экономических институтов в России: Препринт / Г.Б. Клейнер. – М. : ЦЭМИ РАН, 2001.
13. Давидов Г.М. Шляхи реформування системи аудиту в Україні / Г.М. Давидов, О.А. Петрик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22. – Ч. II. – С. 3–9.
14. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.06.04./ О.А. Петрик. – К., 2004. – 540 с.
15. Олійник Я.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.00.09 / Я.В. Олійник. – К., 2016. – 440 с.
16. Макеєва О.Л. Інституційні чинники становлення професії аудитора в Україні / О.Л. Макеєва // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – № 8(29). – Ч. 2. – С. 167–177.
17. Костирко І.Г. Інституціоналізація аудиту і ринкова інфраструктура / І.Г. Костирко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchetei/2009_1/NV-2009-V1_38.pdf.
18. Homo institutus – Человек институциональный : [монографія] / Под ред. О. В. Иншакова. – Волгоград : ВолГУ, 2005. – 854 с.
19. Петренко О.С. Формування публічної служби в Україні: інституційний підхід / О.С. Петренко // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2009. – Вип. 2(2).
20. Мельничук Б.В. Еволюція сутності аудиту / Б.В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011. – № 612. – С. 49–57.
21. Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории / Дж. Ходжсон ; пер. с англ. – М. : Дело, 2003. – 364 с.
22. Єфименко Т.І. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / Т.І. Єфименко, В.М. Жук, Л.Г. Ловінська ; ДНУ «Акад. фін. Управління». – К., 2015. – 400 с.
23. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В.М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
24. Лоханова Н.О. Проблеми розвитку облікової системи в Україні з точки зору концепції інституціональних змін / Н.О. Лоханова // Економіст. – 2012. – № 9. – С. 17–21.
25. Кондрашова Н.Г. Институциональный подход к обеспечению и контролю качества аудита на уровне аудиторской организации : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н.Г. Кондрашова. – Москва, 2014. – 27 с.
26. Кондрашова Н.Г. Институциональная концепция аудита / Н.Г. Кондрашова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 4. – С. 206–210.
27. Сиротюк Г.В. Институциональный подход в исследованиях аудита / Г.В. Сиротюк, Л.П. Петришин // Институт аудиту: сучасний стан та перспективи розвитку : міжнар. зб. наук. пр. – Тернопіль, 2015. – Вип. 4. – С. 114–121.
28. Рядська В.В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку : [монографія] / В.В. Рядська. – Чернівці : Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
29. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита : [учеб. пособ.] / В.В. Панков. – М. : Информбюро, 2011. – 168 с.

30. Райта Ю.В. Формування інституційного середовища підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.01.01 «Економічна теорія» / Ю.В. Райта. – Львів, 2006. – 24 с.
31. Яроміч С. Інституційне середовище взаємодії влади і бізнесу / С. Яроміч, О. Віденко // Ефективність державного управління. – 2011. – Вип. 26. – С. 34–40.
32. Колеснікова О.М. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін / О.М. Колеснікова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – К. : ВЦ НУБіП України, 2013. – Вип. 181: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – Ч. 3. – С. 111–114.
33. Петрик Е.А. Формирование и развитие современного аудита в Украине: институциональный подход / Е.А. Петрик // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – Вып 9. – С. 45–52.

Артюх О.В., Белинская О.В. Элементы институционализации налогового аудита в системе независимого финансового контроля

Аннотация. В статье рассмотрена проблематика институционального становления налогового аудита в системе независимого финансового контроля. На основании критического обобщения научных подходов определены институциональная парадигма налогового

аудита и её элементы, обозначены этапы институционального развития налогового аудита. Указано, что обозначенная проблематика указывает на возможность дальнейших исследований налогового аудита в условиях институциональных преобразований.

Ключевые слова: налоговый аудит, институционализация, институциональный подход, институт, институция, элементы, независимый финансовый контроль.

Artiukh O.V. Bielinska O.V. Elements of the institutionalization of tax audit in the system of independent financial control

Summary. The article considers the issues of institutional formation of tax audit in the system of independent financial control. Based on a critical synthesis of scientific approaches defined an institutional paradigm of tax audit and its elements, revealed stages of institutional development of the tax audit. It is noted that the identified issues indicates the possibility of further studies of the tax audit in the conditions of institutional transformations.

Keywords: tax audit, institutionalization, institutional approach, institute, institution, elements, independent financial control.