

О. Ю. Редько,*доктор економічних наук, професор,
професор Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: alexredko1950@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7696-256X>*

Наука та аудит. Гештальт ще не закрито

У статті критично аналізується стан сучасної української науки про аудит. Зазначається, що за останні п'ять років відбулося 310 захистів дисертацій за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит", з яких лише 8% були присвячені виключно аудиторській тематиці, у тому числі лише 3% – на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Аналізуючи оголошену тематику наукових розвідок, автор звертає увагу на те, що науковці досліджують питання, які, так би мовити, перебувають на слуху у професійному середовищі. Переважно це питання якості аудиту та її зовнішнього та внутрішнього контролю. На жаль, відсутні дослідження, які б розвивали насамперед методологію аудиту, його методи та процедури, особливості аудиту із застосуванням сучасних інформаційних технологій у комп'ютерних мережах, аудит криптовалют та трансфертного ціноутворення, методи оцінки вірогідності шахрайства. Не можна не звернути увагу на повну відсутність наукових досліджень та пропозицій з теорії аудиту. Складається враження, що науковці її взагалі не бачать або повністю ідентифікують з теорією контролю ще за часів СРСР. Автор констатує паралельність існування науки та практики аудиту. Водночас не наука і навіть не практики з аудиту визначають напрями розвитку аудиторської професії; це роблять державні регуляторні органи та міжнародні донори країни. Усе ще популярним у національних учених залишається механічний перенос західної, так званої кращої, практики на вітчизняну професійну аудиторську діяльність. За причину вказується на технічну неможливість поєднання наукових досліджень з практичною аудиторською діяльністю, з одного боку, та відсутність інтересу практиків аудиту до результатів наукових досліджень – з іншого. Зі сторони вчених слід констатувати типовість шаблонного застосування міжнародних стандартів аудиту як аналога й абсолютного зразка для українських аудиторів, намагання адаптувати зміст стандартів до побутового рівня їх сприйняття, схилення до сприйняття аудиту просто як до однієї з форм державного ревізійного контролю.

Розглядаючи наукову роботу закладів вищої освіти, автор звертає увагу на вкрай незначну кількість центрів, де досліджується аудит. В Україні їх практично одиниці. Розпорошення фахівців з аудиту за різними навчальними закладами країни жодним чином не сприяє розвитку науки про аудит. На думку автора, саме концентрація досліджень з питань теорії та практики аудиту уможливило удосконалювання професії. Серед існуючих в Україні наукових центрів у статті виокремлено роботу наукової школи аудиту Національного центру обліку та аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту. У статті автор формулює декілька пропозицій які, на його думку, можуть покращити взаємодію української науки та аудиторської практики. Перевага надається юридичним та організаційним рішенням задля забезпечення взаємодії науковців та практиків аудиту.

Ключові слова: *аудит, наука, взаємодія, практична цінність, наукова школа аудиту.*

Професійна аудиторська діяльність передбачає широке застосування наукових методів із різних галузей знань у досить широкому діапазоні: від гомеостатичної рівноваги до всього розмаїття методів економічного аналізу, від математичного моделювання до статистичних методів роботи з великими обсягами інформації. Математика, статистика, логіка, право, економіка, управління, психологія, комунікація – знання з усіх цих та інших наукових галузей аудитори постійно застосовують у роботі. Принаймні повинні застосовувати, якщо бажають надавати професійні послуги на вищому рівні якості та надійності. На жаль,

українське професійне аудиторське середовище вкрай закрите, що, до речі, дуже шкодить науковим дослідженням у сфері аудиту. Практично унеможливлене широке анкетування або локальне опитування аудиторських фірм. Респонденти або посилаються на конфіденційність даних про свою роботу (хоча це не має ніякого відношення до конфіденційності), або не відповідають взагалі, що створює додаткові труднощі для дослідників, зменшуючи достовірність висновків і результатів наукових досліджень. Така ситуація існує і у сфері вітчизняного бізнесу. Тому отримати знання щодо проблем аудиторської практики від обох сторін практично неможливо. Цього не скажеш про практику західного бізнесу й аудиту, де анкетування

гарантує відповідь (хоча б формальну) і має високий рівень репрезентативності даних для досліджень. В українських реаліях отримати більш достовірну та репрезентативну інформацію про аудиторську практику можливо лише на курсах підвищення кваліфікації аудиторів або на лекціях у школах бізнесу для вищого менеджменту. Тому масове охоплення анкетуванням респондентів в Україні практично не можливе.

Але наука не стоїть на місці. Дослідження йдуть, і в цій статті зроблена спроба оцінити їх прагматичну цінність для аудиторської практики. Почнемо з визначення науки. Існує безліч дефініцій, але ми для мети статті оберемо таку: наука – це діяльність, направлена на розробку та систематизацію об'єктивних знань про дійсність. Знову ж таки в теорії прийнято, що науковий підхід базується на величезному людському досвіді, на щоденній практиці спостереження. Тому наука не може бути відірвана від практичного життя, що повною мірою повинно стосуватись і науки про аудит. Але чи це так насправді?

Одна з галузей економічної науки має державний шифр 08.00.09 та узагальнюючу назву “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. Щоб зрозуміти, над яким проблемами теорії та практики аудиту працюють українські вчені, розглянемо перелік авторефератів дисертацій (що пройшли процедуру публічного захисту) на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (зараз – доктора філософії) та доктора економічних наук із зазначеної спеціальності. Ця інформація міститься у відкритих джерелах Міністерства освіти та науки України [1]. Нами отримано такі результати.

1. За останні шість років (2016–2021 рр.) захищено 310 дисертацій за спеціальністю 08.00.09 з різною річною інтенсивністю, з них 23% – докторські дисертації і 77% – кандидатські. Як оцінити ці цифри? По-перше, четверта частина із цих 310 науковців практично завершили свою дослідницьку роботу, захистивши дисертації на здобуття вищого в Україні наукового ступеня доктора економічних наук, що не є позитивним показником. Такий висновок зроблено тому, що авторський досвід роботи в науці вищої школи свідчить: після захисту докторської дисертації переважна більшість учених перестають займатися дослідженнями, а сконцентровані на педагогічній діяльності, яка супроводжується публікацією статей або підручників. По-друге решта науковців має можливість продовжувати дослідження в ході підготовки дисертації на здобуття наукового ступеня доктора наук, і це начебто позитивне явище. Але слід мати на увазі, що докторська ступінь в Україні насамперед дає суттєві переваги для зайняття відповідної адміністративної посади в освітньому закладі – від професора до завідувача кафедри. А це впливає на

певне збільшення розміру оплати праці та статус у науці загалом. Але такі місця кількісно обмежені. Тому далеко не всі кандидати наук бачать перспективу для захисту докторських дисертацій.

Щодо аудиту, то дисертації, пов'язані з аудиторською практикою, складають усього 8% (sic!!) із загальної кількості за спеціальністю 08.00.09, у тому числі кандидатські – 5%, докторські – 3%. Чи означає це відсутність наукового інтересу до аудиту? На нашу думку, ні. Такий низький відсоток пояснюється важкістю досліджень у цій сфері, насамперед неможливістю отримати реальну та репрезентативну інформацію про різні аспекти аудиторської практики. При цьому респондентів в Україні не так вже і багато: станом на 01.01.2023 р. у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю було 240 суб'єктів аудиторської діяльності, які реально працюють. Розіслати 240 анкет не є проблемою, нею є можливість отримати на них відповіді. Авторський досвід досліджень проблем аудиту у ретроспекції (2005–2014 рр.) свідчить, що зі 100% анкет, розісланих по аудиторських фірмах та користувачам їхніх послуг, відповіді від аудиторів зазвичай складали 5–10%, а щодо анкет для бізнесу – і того менше, близько 1%. Водночас пряме анкетування аудиторів, які підвищували свою кваліфікацію, та вищого менеджменту від бізнесу, які отримували другу вищу освіту (зокрема MBA), дало 100% відповідей. При цьому корисні відповіді (по суті запитання, без ухилення від прямої відповіді, обмеження загальними висловами чи використання варіанта “не можу визначитися з відповіддю”) складало у аудиторів до 75% а у менеджменту – до 95%. Але кількість респондентів у групі кожен раз не перевищувала 20 осіб, що знижало репрезентативність опитування в цілому. А анкетування наразі залишається єдиним способом отримання інформації, необхідної для наукового дослідження у сфері професійного аудиту.

Зауваження 1. На думку автора, вкрай незначним є кількість дослідників аудиту та результатів їх досліджень у країні. На всю Україну за шість років таких набралось усього 26 осіб. При цьому 11 із них вже займалися питаннями аудиту (так звані старі кадри, які вже були кандидатами наук) і лише 15 осіб – це нові, молоді вчені. Отже, вітчизняна аудиторська практика за шість років отримала 26 узагальнень результатів наукових досліджень начебто з актуальних питань практики аудиту (до речі – жодного з теорії). Багато це чи мало – дискусійне питання. Цікаво також розглянути тематику цих наукових досліджень.

2. У цілому за останні шість років наукові інтереси до проблем аудиту склали приблизно 15% всієї тематики досліджень. Це з урахуванням чистого аудиторської тематики (8%). Інші 7% дисер-

тацій мають загальну назву “Облік та аудит”, де саме аудиту присвячена одна глава роботи. Що саме було предметом дослідження з аудиторської проблематики? Загалом наукові інтереси розподілилися так. Зважаючи на назви тем досліджень (“Аудит...” або “Аудит та економічний аналіз...”), їх предметом були: інвестиційні проєкти, зовнішньоекономічна діяльність у цілому, операційна діяльність торгових підприємств, операції з придбання запасів, діяльність з видобування граніту, ефективність використання ресурсів, ефективність ділового партнерства, фінансовий стан.

Мали місце окремі дослідження проблем внутрішнього аудиту, податкового аудиту, аудиторського забезпечення сталого розвитку та організації аудиторської діяльності в умовах євроінтеграції, якості аудиторських послуг.

На нашу думку потенційну прагматичну цінність наукових досліджень для професійної практики можуть мати такі теми (назви) дисертацій, як: “Аудит в системі запобігання та протидії економічній злочинності”, що на сьогодні для України вкрай актуально; “Розвиток документування аудиторських процедур та контроль якості аудиторських послуг”; “Застосування аудиторських процедур для встановлення якості фінансової звітності”; “Теорія та методологія аудиту фінансової інформації”; “Доказовість професійного судження аудитора: теорія і практика”; “Завдання з надання впевненості (крім аудиту та огляду) у системі аудиторських послуг”. Оце і все з 310 захищених у 2016–2021 рр. дисертацій за спеціальністю 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит”.

Цікаво, наскільки теми та результати наукових досліджень відповідають запитам практикуючих аудиторів. Одряду скажемо, що зрозуміти реальні потреби аудиторів в Україні практично неможливо у зв'язку з вищезазначеною закритістю професійної спільноти. Поодинокі опитування, проведені свого часу Національним центром обліку та аудиту (НЦОА), та недавнє опитування членів Всеукраїнської професійної організації аудиторів, бухгалтерів та викладачів обліково-контрольних дисциплін (ПО АБВ) показало, що практиків аудиту сьогодні цікавлять такі питання.

- методи та процедури перевірки фінансової звітності;
- методологія перевірки інформації в умовах електронних систем обробки даних;
- практика застосування міжнародних стандартів аудиту в цілому;
- як безпечно пройти зовнішню перевірку якості аудиту;
- оцінка ризиків при повоєнному аудиті корпоративних прав та загальне процедурне забезпечення такого аудиту.

Зауваження 2. Галузева наука не повністю задовольняє потреби практики аудиту. Якщо порів-

няти з тематикою наукових досліджень, то можна сказати, що вона в цілому лише на 10–15% збігається з очікуванням практиків аудиторської діяльності. Ми вже не говоримо про перспективні або теоретичні дослідження, які б рухали аудит вперед, а не інтерпретували вимоги міжнародних стандартів аудиту. Зазвичай усі (або переважна більшість) нинішніх наукових новацій зводяться до розробки варіантів робочих документів та пропозицій щодо встановлення оригінальних внутрішніх стандартів (найчастіше контролю) аудиторської фірми. Ми не є прихильниками безпосереднього наукового обслуговування аудиторської практики, але ж нині наука заради науки – недозволена розкіш. Однак не тільки наука винна у такій ситуації. Слід зазначити, що при виборі теми дисертації наукові консультанти чи керівники разом зі здобувачами наукового ступеня зазвичай орієнтуються на найактуальнішу проблему, яка на слуху та яка державними регуляторами позиціонується перед аудиторською спільнотою як вкрай начасна. Останнім часом це стосується використання міжнародних стандартів аудиту (вічна тема!), контролю якості (плюс управління якістю) аудиту, міжнародних стандартів фінансової звітності, певною мірою – проблеми аудиту корпоративних прав. Окрім цього, питання методики перевірок, технічних прийомів і процедур, забезпечення доказовості висновків тощо у науковій спільноті чомусь вважаються так званою недисертабельною тематикою. Може в цьому і є сенс але ж хтось повинен над цим працювати.

3. Будемо відверті: практики аудиту не цікавляться результатами наукових досліджень. Якщо на Заході (за інформацією учасників від нашої країни) у будь-якій науковій чи науково-практичній конференції, семінарі чи круглому столі з питань аудиту не менше 70% учасників є практикуючими аудитором, то в Україні це поодинокі особи. А більшість представлена студентами, аспірантами, докторантами або викладачами. Проте серед учасників круглих столів, які розглядають одно-два конкретні питання аудиторської практики, переважна більшість – практикуючі аудитори. А де ж аудиторам взяти інформацію про результати наукових досліджень? Нечисленні галузеві журнали їх не публікують, тези науково-практичних конференцій розсилаються лише їх учасникам або доповідачам і то в електронній формі. З огляду на високу вартість публікацій та невисоку заробітну плату вітчизняних учених, інформацію про результати їх наукових досліджень можна знати лише у репозитаріях відповідних університетів. При цьому слід достеменно знати центри, де або ведуть дослідження, або публічно захищають їх результати, читати оголошення та автореферати на сайтах центрів. Зазвичай це заклади вищої освіти, але не всі, а швидше поодинокі.

Зауваження 3. У пересічних науковців сьогодні немає фінансових можливостей поширювати результати своїх досліджень, а у практикуючих аудиторів відсутні стимули й обмежені технічні чи інформаційні можливості для ознайомлення з ними.

4. Де сконцентрована наука про аудит в Україні? Ми проаналізували оголошення про захист дисертацій з аудиторської тематики, при цьому брали до уваги освітні заклади, де за останні роки відбулося два і більше захисти дисертацій. У цьому своєрідному рейтингу за нашими суб'єктивними спостереженнями опинилися такі міста. Перше місце – це безумовно Київ, де проблемами аудиту ще з початку імплементації аудиту в українську практику опікувалися Київський національний економічний університет (КНЕУ), Національна академія статистики, обліку та аудиту (НАСОА), Київський державний торговельно-економічний університет, Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки” Національної академії аграрних наук України. На другому місці – Житомир, де досить давно та плідно працює Державний університет “Житомирська політехніка”. Третє місце займає Одеса з Одеським національним економічним університетом. Були також нечисленні окремі захисти дисертацій з проблем аудиту в Тернополі, Львові, Кіровограді та Харкові. Ми можемо вказати на наявність ознак наукових шкіл з питань аудиту, серед яких слід виокремити КНЕУ та НАСОА з її складовою – Національним центром обліку та аудиту. Трохи докладніше про останніх.

По суті, наукова школа при НЦОА почала формуватися з 2009 року, коли автор очолив Центр. Саме тоді було прийняте рішення про створення наукової школи аудиту через активізацію підготовки докторів економічних наук. При цьому за шлях було обрано насамперед наукове керівництво та консультування дисертаційних досліджень з питань аудиту, внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю.

Основні результати досліджень членів будь-якої наукової школи зазвичай знаходять своє відображення у їх різних публікаціях, особливо у монографіях. Доповнюють їх підручники, навчальні та практичні посібники.

Хоча у статтях з питань аудиту інколи можливо знайти цікаві результати досліджень або креативні підходи до нагальних проблем професії, все ж найбільш змістовним джерелом інформації є монографія, яка дає підставу для подальших роздумів та досліджень. Саме за монографіями вчених наукової школи аудиту Національного центру обліку та аудиту НАСОА можна характеризувати сферу їх інтересів та напрями досліджень.

Першим виданням наукової школи аудиту НЦОА (саме Центру, бо до цього вже були окремі публікації з проблем аудиту у КНЕУ та у

НАСОА) стала монографія автора цієї статті “Аудит в Україні. Морфологія” [2]. Робота містить п'ять розділів: 1. Контроль за часів трансформації суспільства. 2. Антропологія українського аудиту. 3. Правове поле аудиту. Аксиологія. 4. Внутрішній аудит та його перспективи в Україні. 5. Концептуальна основа системи аудиту в Україні.

Автор, практикуючий аудитор з 1994 р., понад 15 років був членом Аудиторської палати та віце-президентом Спілки аудиторів України, тому йому було що сказати у цій праці. До родзинок цієї монографії слід віднести:

- аналіз морфології контрольного середовища, його облікової складової та кримінального чинника;
- визначення фактора людини у середовищі контролю та його похідних.
- ґрунтовний аналіз сучасного (на той час) стану ринку аудиторських послуг в країні;
- теорію та історію виникнення аудиту у світі та зокрема – в Україні. Постулат про іманентно притаманну недовіру до західного обліку та звітності пересічного власника, що і стало поштовхом до появи професійного аудиту;
- аналіз правового регулювання аудиту в країні та розгляд правових аспектів права аудитора на професійне судження в контексті Міжнародних стандартів аудиту IFAC;
- розгляд професійної етики як головної переваги аудиту над іншими видами контролю вкупі з професійною незалежністю;
- спробу пов'язати створення та функціонування системи внутрішнього аудиту з ризиками бізнесу та докорінну відмінність внутрішнього аудиту від системи внутрішнього контролю;
- розробку концепції національної системи аудиту. В її основі автор запропонував відмову від терміна “контроль” та перехід виключно до терміна “аудит”. При цьому на загальнодержавному рівні запропоновано легалізувати п'ять видів аудиту (з відповідною галузевою або предметною диференціацією): державний аудит; соціальний аудит; медичний аудит; технічний аудит; фінансовий аудит. Даються нові (на той час) визначення аудиту, аудиторів, принципів аудиту, обов'язковості аудиту тощо.

Наступною роботою Школи стала монографія Т. Каменської “Внутрішній аудит. Сучасний погляд” [3] – ґрунтовне дослідження з проблем внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю. Монографія має 6 розділів: 1. Внутрішній аудит в системі управління підприємством. 2. Методологічні засади внутрішнього аудиту. 3. Внутрішній аудит та управління ризиками підприємства. 4. Розвиток внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління. 5. Концептуальні засади функціонування системи внутрішнього контролю. 6. Удосконалення функцій внутрішнього аудиту.

Серед ключових положень монографії слід виокремити такі:

- визначення організаційного статусу служби внутрішнього аудиту;
- обґрунтування та методологічні прийоми формування доказової бази внутрішнього аудиту;
- вектори роботи внутрішнього аудиту у сегментах шахрайства персоналу, оцінки безперервності діяльності, дотримання вимог чинного законодавства, оцінки ризиків бізнесу;
- розробка концепції корпоративного управління як безпосереднього середовища внутрішнього аудиту;
- технологія внутрішнього аудиту в корпоративних системах управління;
- авторська концепція ризико-орієнтованої системи внутрішнього контролю;
- організація внутрішнього контролю в системі управління та оцінка внутрішнім аудитом ефективності внутрішнього контролю;
- удосконалення функцій внутрішнього аудиту – від методологічних основ консалтингу до аудиту управлінського обліку та аудиту в умовах електронної комерції.

Отже, ця монографія відкрила новий вектор досліджень наукової школи аудиту НЦОА – внутрішній аудит та внутрішній контроль.

Третя (за часом) монографія Школи – це монографія “Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика” [4]. Це, принаймні, перше в Україні ґрунтовне дослідження процедурного забезпечення аудиторської практики. Н. Проскуріна розглядає генезис методології аудиторської практики та тенденції наукової думки щодо методологічної бази аудиту. При цьому монографія розкриває такі питання: теорія та практика застосування аудиторських процедур; чинники впливу на процедурне забезпечення та ризик його впровадження; процедури на рівні тверджень фінансової звітності; процедури в контексті стадій проведення аудиторської перевірки, процедури контролю якості аудиту та аудиторських послуг.

Також до родзинок цієї монографії слід віднести вперше зроблену спробу визначити методику оцінки ефективності обраних аудитором процедур через розрахунок показника економічності. На нашу думку, це є цікавим та вагомим внеском у розвиток теорії аудиту.

Розвитком наукового доробку наукової школи аудиту НЦОА стала монографія “Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика” [5]. У цій роботі К. Сурніна виходить з того, що аналітичні процедури в аудиті значно ширші, ніж звичайні процедури економічного аналізу. У першому розділі монографії “Теоретичні основи формування і використання аналітичних процедур в аудиті” розглянуто, зокрема, зарубіжний досвід використання аналітичних процедур та їх інформаційне

забезпечення. У другому розділі “Дослідження аналітичних процедур на стадії планування аудиту” визначено чинники впливу на вибір аналітичних процедур при плануванні, сформовано систему основних показників планування аудиторської перевірки за наслідками застосування аналітичних процедур, а також систему дослідження можливих помилок та порушень. Аналітичним процедурам по суті присвячено третій розділ “Методологія аналітичних процедур”, де запропонована методологія оцінки суттєвого ризику викривлення звітності та встановлена залежність достовірності даних від джерел їх отримання. У четвертому розділі “Методологія аналітичних процедур на заключному етапі аудиторської перевірки” особливий інтерес представляє авторське дослідження впливу аналітичних процедур на прийняття рішень з управління підприємством.

Наразі ця монографія залишається єдиним дослідженням в частині одних із найважливіших процедур в аудиті – аналітичних.

Наступна робота – це монографія І. Дмитренко “Теорія, методологія та організація аудиту корпоративних систем” [6]. Зазначена монографія містить п’ять розділів: 1. Інститут аудиту в середовищі корпоративних систем. 2. Парадигма аудиту корпоративних систем. 3. Розвиток теоретичних засад аудиту корпоративних систем. 4. Методологія аудиту корпоративних систем. 5. Організація системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем. З-поміж ключових положень монографії зазначимо такі:

- узагальнення еволюції базових теорій, концепцій, практичних дій щодо збирання аудиторських доказів, формування професійного судження та обґрунтування незалежної думки аудитора;
- окреслення тенденцій сучасного контенту інформаційних очікувань користувачів звітності корпоративних систем та обґрунтування напрямів розширення предметної сфери (області) аудиту корпоративних систем; надання авторського визначення поняття “корпоративні системи”;
- обґрунтування методологічних засад аудиту корпоративної звітності за умов її консолідації;
- розробка методології аудиторського оцінювання систем внутрішньо корпоративного контролю та систем управління ризиками як таких систем генерування інформації, що забезпечують розуміння ступеня керованості ризиків майбутнього розвитку та безперервності діяльності компаній;
- обґрунтування методології визначення впливу подій суттєвої невизначеності на безперервність діяльності корпоративних суб’єктів господарювання, що базується на матриці сценаріїв прояву наслідків неохоплених ризиків;

- формування комплексу стандартів системи внутрішньокорпоративного контролю, висвітлення логічної структури та принципів їх створення для компаній публічного інтересу;

- розроблення формату адаптивної моделі Європейського фонду управління якістю (EFQM) для оцінки якості роботи аудиторських фірм.

Отже, монографія стала достатньо конкретним внеском у вирішення проблеми розробки теоретичних, методологічних та організаційних засад розвитку аудиту корпоративних систем.

Про певну переорієнтацію уваги членів наукової школи аудиту НЦОА до галузевих особливостей аудиту свідчить монографія О. Лубенченко “Аудит зовнішньоекономічної діяльності” [7]. У цій роботі всебічно розглянуті:

- зовнішньоекономічна діяльність суб’єктів господарювання як об’єкт аудиту;

- нормативно-правові основи, базові положення методології аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств;

- удосконалення механізму побудови взаємовідносин суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності та суб’єктів аудиторської діяльності;

- процес організації консалтингового супроводження зовнішньоекономічної діяльності підприємств аудитором, консультування аудитором суб’єкта господарювання щодо укладання зовнішньоекономічних контрактів і особливостей відображення інформації в системі бухгалтерського обліку;

- організація та методика перевірки аудитором розрахункових операцій, операцій з давальницькою сировиною у сфері зовнішньоекономічної діяльності, експортно-імпортних операцій;

- запропонована автором концепція надання супутніх аудиторських послуг.

Монографія чітко орієнтована на комплексне забезпечення умов надання суб’єктам зовнішньоекономічної діяльності якісних аудиторських послуг, що визначило практичну спрямованість дослідження, стало базою уніфікації документального забезпечення аудиту та супутніх аудиторських послуг.

Швидке реагування на виклики часу для аудиторської професії – особливість роботи членів наукової школи. Свідчення цьому – монографія М. Василюк “Концептуальні основи якості аудиту” [8]. Ця робота присвячена комплексній розробці методологічних та організаційних засад контролю якості аудиторських послуг в умовах трансформації діяльності вітчизняних суб’єктів аудиторської діяльності відповідно до міжнародних вимог. Серед здобутків автора зазначимо таке:

- сформовано організаційну структуру контролю якості аудиторської діяльності, що відповідає вимогам Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”;

- розроблено модель стандартизації аудиту в Україні, зокрема внутрішні фірмові стандарти щодо супутніх послуг та неаудиторських послуг, робочу документацію аудитора;

- запропоновано систему управління якістю аудиторських послуг на базі стандартів ISO та модель внутрішньої системи управління якістю аудиторських послуг;

- розроблено матричну модель оцінки якості аудиторських послуг;

- обґрунтовано механізм формування найбільш прийнятних процедур контролю якості, ідентифіковано загрози при наданні неаудиторських послуг та запропоновані заходи із запобігання таким загрозам.

Члени наукової школи аудиту також не оминуають увагою теорію та практику аудиту в Україні з огляду на процеси, що відбуваються у світі. Про це свідчить монографія С. Шульги “Розвиток теорії та методології аудиту в Україні в контексті процесів євроінтеграції” [9], присвячена актуальним проблемам розвитку теоретичних положень та методології аудиту в контексті руху України в європейському напрямі. У цій роботі, зокрема:

- сформовано теоретичні основи сучасної парадигми розвитку інституту аудиту;

- розкрито проблемні питання концентрації та квазіконкурентності ринку аудиторських послуг у період глобалізації;

- здійснено систематизацію та наукове обґрунтування тенденцій та проблемних питань розвитку ринку аудиторських послуг в Україні;

- визначено особливості та результати реформування системи регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних трендів;

- розглянуто інституціональні аспекти удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті процесів євроінтеграції.

Також у монографії розроблено методологічні засади та напрями здійснення оцінки стану, тенденцій розвитку й ефективності функціонування ринку аудиторських послуг в Україні, що дозволило провести його багатовимірне оцінювання. Досліджено проблемні питання побудови, теоретичних та практичних засад удосконалення системи контролю якості аудиторських послуг. Визначено основоположні компоненти системи професійної аудиторської діяльності. Досліджено трансформацію правового статусу та професійних вимог до аудитора. Поглиблено методологічні аспекти вирішення проблемних питань реалізації етичних вимог до професії аудитора в умовах євроінтеграційних процесів.

Як бачимо, спектр наукових інтересів членів наукової школи аудиту НЦОА досить широкий, диференційований та багатогранний. Однак є суттєве “але”, а саме, реальність упровадження у практику аудиту розробок учених наукової школи

(та й інших вітчизняних учених). Відкинемо формальні довідки про практичне впровадження, які в нашій країні мають всі здобувачі наукових ступенів. Реально результати наукових досліджень, рекомендації учених практично не відомі практикуючим аудиторам. Вище ми вже вказували на причини цього явища. Перша – це неможливість (через відсутність фінансового ресурсу та/або комунікаційних мереж для продажу рекомендацій) для науковців самостійно поширювати результати своїх досліджень. Якщо ще років 15–20 тому за статтю у видання редакція платила автору гонорар, то зараз у переважній більшості випадків сам автор платить за розміщення своєї статті. Окрім цього в країні припинили свою діяльність (у зв'язку зі збитковістю) багато фахових журналів з обліку та аудиту які видавалися у паперовому форматі. Друга – тотальна відсутність інтересу у практикуючих аудиторів до науки та її результатів. Певним чином негативну роль тут зіграла тенденція до зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг на формальну відповідність вимогам міжнародних стандартів аудиту, а не, наприклад, на адекватність застосування методів і процедур з аудиту, на достатність доказів та обґрунтованість висновків.

На сьогодні наукова школа аудиту НЦОА Національної Академії статистики, обліку та аудиту пропонує потенційним здобувачам наукового ступеня таку тематику досліджень: “Методологія аудиту в умовах сучасних інформаційних систем”; “Транснаціональний спільний аудит. Методологія та організація”; “Синергія аудиту та систем внутрішнього контролю в управлінні”; “Професійне судження в аудиті. Теорія та методологія”; “Методологія визначення суттєвості в аудиті”; “Методологія форензіку в контексті міжнародної стандартизації аудиторської практики”; “Розвиток процедурного забезпечення ідентифікації шахрайства в процесі аудиту”; “Методи вибору пріоритетів методичного забезпечення аудиту”; “Аудит інтегрованої звітності підприємств суспільного інтересу”; “Модель та критерії оцінки якості результатів аудиту” та багато інших. Члени школи готові співпрацювати зі здобувачами у будь-якій формі – через аспірантуру, докторантуру чи заочне здобування. Але. (І знову “але”). Упродовж останніх трьох років (ковідний карантин, агресія РФ) практично внівець сходять число потенційних науковців. Завмер і потяг практикуючих аудиторів до здобуття наукового ступеня через форму заочного здобування.

Чи можна виправити ситуацію та наблизити науку до практики аудиту? На нашу думку, певні кроки у цьому напрямі гіпотетично можливі. Є деякі чинники, що можуть певним чином сприяти такому зближенню. До них (у рамках постановки питання до дискусії) можна віднести такі:

1. Обов'язкова наявність вітчизняного сертифікату аудитора у всіх, без винятку, викладачів, задіяних у викладанні дисципліни “аудит” та її модифікацій. Це дозволить викладачам (і, відповідно, науковцям) наочно зрозуміти особливості професії та проблеми, які виникають, щорічно підвищувати свою кваліфікацію як аудитора. Але для цього потрібне вольове рішення органу державної виконавчої влади. Тут не може йти мова про безпосередню роботу у аудиторських фірмах, але сумісництво повинно вітатися та підтримуватися керівництвом закладу вищої освіти.

2. Упровадження звітності аудиторських фірм про застосування наукових методів у своїй роботі, що буде враховуватися як плюс при зовнішній перевірці якості аудиторських послуг. Хоча це досить бюрократичний метод (і він може стати чисто формальним), але іншого важеля для заохочення суб'єктів аудиторської діяльності до використання рекомендацій учених автор поки що не бачить.

3. Упровадження результатів дисертаційних досліджень. Безумовно, довідки від двох-трьох аудиторських фірм себе вже вичерпали. Тут можна надати професійним аудиторським організаціям право розповсюдження рекомендацій учених серед своїх членів, про що буде надаватися відповідна довідка. Це певним чином популяризуватиме наукові дослідження серед практиків аудиту. Хоча автор розуміє сумнівність реальності такої практики, але ж треба з чогось починати.

4. Створення, спільно великими аудиторськими фірмами та закладами вищої освіти (на базі останніх) певних тренінгових центрів, де б симулювалися окремі практики аудиторських перевірок на підставі реальних ситуацій, з яким стикаються аудиторські фірми. Для цього потрібно два чинники: фінансові ресурси та бажання аудиторських фірм співпрацювати з вищою школою.

Можливо існують також інші варіанти поєднання науки та практики аудиту, тож для початку дискусії з цієї теми й призначена ця стаття.

Висновок. На сьогодні гештальт “наука в аудиті” ще не закрито. У відносинах “практика – наука” остання все ще стоїть перед вибором між акомодациєю та асиміляцією до практики. З одного боку, діють усталені вимоги (дещо застарілі та консервативні) до формату й тематики наукового дослідження, його результатів. З іншого – практика поки що потребує досить конкретних та вузько спеціалізованих рекомендацій щодо сучасної роботи аудитора, які більше схожі на методичні вказівки чи рекомендації на кшталт мінфіновських з бухгалтерського обліку. Тому наука та практика аудиту продовжують існувати паралельно, через символічний або формальний взаємозв'язок за назвою спеціальності – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”.

На жаль, у автора є відчуття, що такий стан речей – надовго...

Список використаних джерел

1. Повідомлення щодо захистів дисертацій докторів та кандидатів наук. Міністерство освіти і науки України. URL: <https://mon.gov.ua/ua/nauka/nauka/atestaciya-kadriv-vishoyi-kvalifikaciyi/ogoloshennya-shodo-zahistiv-disertacij>
2. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія. Київ: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. 493 с.
3. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: монографія. Київ: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. 499 с.
4. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. Київ: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2011. 793 с.
5. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика: монографія. Сімферополь: ДАЙПІ, 2011. 338 с.
6. Дмитренко І. М. Теорія, методологія та організація аудиту корпоративних систем: монографія. Київ: ВД “Кондор”, 2017. 540 с.
7. Лубенченко О. Е. Аудит зовнішньоекономічної діяльності: монографія. Київ: ВД “Кондор”, 2015. 306 с.
8. Василюк М. М. Концептуальні основи якості аудиту: монографія. Івано-Франківськ: Видавник Кушнір Г. М., 2019. 588 с.
9. Шульга С. В. Розвиток теорії та методології аудиту в Україні в контексті процесів євроінтеграції: монографія. Київ: Видавець Позднішев, 2019. 440 с.

References

1. Povidomlennia shchodo zakhystiv dysertatsii doktoriv ta kandydativ nauk [Notification regarding the defense of the theses of doctors and candidates of sciences]. *Ministry of Education and Science of Ukraine*. Retrieved from <https://mon.gov.ua/ua/nauka/nauka/atestaciya-kadriv-vishoyi-kvalifikaciyi/ogoloshennya-shodo-zahistiv-disertacij> [in Ukrainian].
2. Redko, O. Yu. (2008). *Audyt v Ukraini. Morfolohiia [Audit in Ukraine. Morphology]*. Kyiv: DP “Inform.-analit. ahenstvo” [in Ukrainian].
3. Kamenska, T. O. (2008). *Vnutrishnii audyt. Suchasnyi pohliad [Internal audit. Modern view]*. Kyiv: DP “Inform.-analit. ahenstvo” [in Ukrainian].
4. Proskurina, N. M. (2011). *Protsedurne zabezpechennia audytu. Teoriia ta praktyka [Procedural support of audit. Theory and practice]*. Kyiv: DP “Inform.-analit. ahenstvo” [in Ukrainian].
5. Surnina, K. S. (2011). *Analitichni protsedury v audyti: metodolohiia i praktyka [Analytical procedures in auditing: methodology and practice]*. Simferopol: DAIPi [in Ukrainian].
6. Dmytrenko, I. M. (2017). *Teoriia, metodolohiia ta orhanizatsiia audytu korporatyvnykh system [Theory, methodology and organization of audit of corporate systems]*. Kyiv: VD “Condor” [in Ukrainian].
7. Lubenchenko, O. E. (2015). *Audyt zovnishnoekonomichnoi diialnosti [Audit of foreign economic activity]*. Kyiv: VD “Condor” [in Ukrainian].
8. Vasyliuk, M. M. (2019). *Kontseptualni osnovy yakosti audytu [Conceptual framework of audit quality]*. Ivano-Frankivsk: Vydavnyk Kushnir H. M. [in Ukrainian].
9. Shulha, S. V. (2019). *Rozvytok teorii ta metodolohii audytu v Ukraini v konteksti protsesiv yevrointehratsii [Development of theory and methodology of audit in Ukraine in the context of European integration processes]*. Kyiv: Vydavets Pozdnyshhev [in Ukrainian].

O. Yu. Redko,
DSc in Economics, Professor,
Professor of National Center for Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit,
E-mail: alexredko1950@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7696-256X>

Science and Audit. The Gestalt Is Yet to Be Closed

The article contains a critical analysis of the current performance of Ukrainian science on audit. It is stated that over the latest five years 310 dissertations have been defended by the specialty “Accounting, analysis and audit”, with only 8% of them devoted by audit theme per se, of which only 3% were ones for obtaining the doctor of economics degree. The author's analysis of the announced themes of the scientific research made him observe that researchers tended to explore the issues that had been “at the hearing” in the professional circles. These issues are dominated by the quality of audit and its external and internal control. Unfortunately,

research focused on developing the methodology, methods or procedures of audit, specifics of audit performed with use of advanced information technologies in computer networks, or the audit of crypto currency and transfer pricing, methods for the assessment of the probability of fraud could not be found. One cannot but notice the total absence of scientific research or recommendations on the theory of audit. It appears that it is either invisible for researchers or associated by them with the theory of control dating from the soviet times. The author insists on the parallel existence of the science and the practice of audit. In the meantime, mainstream developments in the auditing profession have failed to be outlined by either science or practice, being a subject of concern by regulatory bodies or international donors of Ukraine. National researchers have still been prone to mechanical transfers of “best” West practices to domestic professional auditing. Its alleged reason is technical impossibility of combining scientific research with practical auditing, on the one hand, and lack of practical auditors’ interest to the results of scientific research, on the other. As regards researchers, they still tend to use stereotypically international standards on auditing as an analogue or a best pattern for Ukrainian auditors, or keep adapting the standards’ content in a simplistic manner, or inclined to view the audit as a form of an official revision control.

When analyzing research activities of higher education institutions, the author observes that audit is a research subject in only a very small part of them. In fact, they are not more than a couple or two in Ukraine. The dispersal of professionals in audit across various domestic higher education institutions have no effect for the development of science on audit. The author believes that concentration of research on theoretical and practical issues of audit is key to the improvement of this profession. Of the research centers existing in Ukraine, the effort by the academic school of audit at the National Center for Accounting and Audit, National Academy of Statistics, Accounting and Audit, is highlighted. The author formulated several proposals, which, to his opinion, are able to improve interactions of the Ukrainian science and auditing practices. The preference is given to legal and organizational decisions allowing to set up interactions between researchers and practitioners of audit.

Key words: *audit, science, interaction, practical value, academic school of audit.*

Бібліографічний опис для цитування:

Редько О. Ю. Наука та аудит. Гештальт ще не закрито. *Статистика України*. 2023. № 1. С. 165–173. Doi: 10.31767/su.1(100)2023.01.15

Bibliographic description for quoting:

Redko, O. Yu. (2023). Nauka ta audyt. Heshtalt shche ne zakryto [Science and Audit. The Gestalt Is Yet to Be Closed]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 1, 165–173. Doi: 10.31767/su.1(100)2023.01.15 [in Ukrainian].