

Спеціалізованій вченій раді Д 26.870.01
у Національній академії статистики обліку та аудиту
04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1

**ВІДГУК
ОФІЦІЙНОГО ОПОНЕНТА**

на дисертацію Василюк Марії Михайлівни

на тему «Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг»,
яка подається на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за
спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

1. Актуальність теми дисертації та її зв'язок із науковими програмами, планами, темами. Одним із ключових напрямків контролю аудиторської діяльності в Україні є якість надання аудиторських послуг, що підтверджується створеною суб'єктами аудиторської діяльності системою контролю якості аудиторських послуг. Виникає потреба у високому професійному рівні якості послуг аудиторів, у змінах організації та методології аудиторської діяльності, впровадженні нової для ринку системи контролю та регулювання суспільного нагляду за аудиторською професією. Основними умовами сучасного професійного надання аудиторських послуг є розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, який охоплює відповідальність аудиторів за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг. Зважаючи на це, виникає необхідність ідентифікувати та узагальнити чинники якості аудиту для практичних потреб суб'єктів аудиторської діяльності.

З урахуванням складності функціонування суб'єктів аудиторської діяльності в умовах нових законодавчих ініціатив, які суттєво розширюють ринок споживачів послуг аудиту, затребуваності аудиторських послуг суб'єктами господарювання та необхідності підвищення контролю якості аудиторських

Вх. № 38 від 01.09.2020р.
Вашій секретар Зоріна О.А.



послуг на державному рівні та рівні професійних організацій зростає також необхідність у науковому обґрунтуванні для потреб контролю якості аудиту сучасних механізмів підвищення якості, оцінювання та пошуку напрямів удосконалення організації, методології та практики контролю якості професійних аудиторських послуг. З огляду на це, тему дисертації М.М. Василюк слід вважати особливо актуальною.

2. Ступінь обґрунтованості положень дослідження, висновків і рекомендацій, що представлені у дисертаційній роботі. У дисертації М.М.Василюк містяться обґрутовані теоретичні положення та запропоновані практичні рекомендації, що спрямовані на вирішення наукового завдання щодо удосконалення організаційних і теоретико-методологічних засад контролю якості професійних аудиторських послуг. Логічно пов'язаними та такими, що чітко окреслюють площину дослідження є сформульовані дисертантом об'єкт, предмет, мета роботи та обґрунтовано визначені основні напрямки дисертаційного дослідження.

Дисертація належним чином структурована, розділи роботи логічно побудовані. Обґрунтованість наукових положень підтверджується проведенням автором аналізом наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених, опрацюванням значної кількості статистичних даних, нормативно-правових матеріалів з контролю якості аудиторських послуг для подальшого розвитку теоретичних, організаційних, методологічних та прикладних аспектів виконання контрольних заходів щодо якості аудиту.

Запропонована здобувачем вдала авторська концепція вирішення поставлених завдань призвела до отримання повністю відповідних до них наукових результатів, висновки та рекомендації за якими відзначаються ґрунтовністю, логічністю та авторською автентичністю. Вагомість та достовірність отриманих наукових положень, висновків та рекомендацій підтверджується значним переліком опрацьованих джерел, обсягом залучених та проаналізованих статистичних даних, застосуванням різноманітного наукового інструментарію пізнання предмету та об'єкту дослідження, а також обговоренням

отриманих результатів на численних міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Отже, наведене дає підстави стверджувати, що висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані у дисертаційній роботі, є достатньо обґрунтованими і достовірними.

3. Структура та зміст дисертаційної роботи. Подана до захисту дисертаційна робота має логічну структуру, розкриває сучасні підходи до проведення аналізу проблем контролю якості аудиторських послуг та формулювання процедурного забезпечення зовнішнього і внутрішнього контролю якості аудиту. У роботі автор визначив широке коло наукових і практичних завдань, реалізація яких дозволила отримати результати, які свідчать про наукову новизну, практичне значення та наявність предмету прилюдного захисту.

У першому розділі дисертаційної роботи «Якість аудиту як предмет контролю» автором встановлено, що основними умовами сучасного професійного надання аудиторських послуг є розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, який охоплює відповідальність аудиторів за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг. Доведено, що суб'єкти аудиторської діяльності мають визначити й узагальнити чинники якості аудиту як для суб'єктів суспільного інтересу, так і для інших суб'єктів господарювання. Визначено, що основними чинниками якості аудиту є: дотримання аудитором етичних принципів; організаційне забезпечення аудиту; професійні навички та досвід аудиторів; методичне та процедурне забезпечення аудиту.

Проведені у другому розділі «Стан, організація та регулювання ринку аудиторських послуг» аналіз законодавчої бази та дослідження статистичних даних щодо обсягу наданих послуг, їх вартості та доходів суб'єктів аудиту дозволили встановити найбільш запитувані аудиторські послуги, серед яких максимальну частку займає ініціативний аудит. Виявлення запитуваних аудиторських послуг дозволило сформулювати базові вимоги щодо організації та методики контролю якості аудиторських послуг.

Науково-практична спрямованість дослідження виявляється у третьому розділі роботи «Організаційне забезпечення контролю якості аудиту та аудиторських послуг», у якому уточнено класифікацію загроз незалежності та процедур щодо їхнього виявлення, мінімізації або повного усунення, запропоновано застережні заходи забезпечення якості аудиторських послуг.

Автором запропоновано доповнити загрози незалежності такими загрозами: розкриття конфіденційної інформації; слабкості внутрішнього контролю аудиторської фірми-підрядника; некомпетентності; демпінгу; ігнорування законодавчих норм. Викликають інтерес результати розробки моделі обов'язкового аудиту фінансової звітності, що надає змогу забезпечити якість аудиту та задовольнити очікування користувачів аудиторських звітів через призначення партнера з аудиту та групи з виконання аудиторського завдання, виявлення та мінімізацію загроз незалежності, оцінку проведених аудиторських процедур, реагування на скарги, накопичення та систематизацію інформації про замовника, оцінку його доброчесності. Практичну цінність має розроблені та апробовані автором декларації етичних принципів співробітника незалежної аудиторської фірми, а також процедурне забезпечення щодо річного підтвердження незалежності, журнал інструктажу персоналу аудиторської фірми щодо завдання та загроз незалежності, що забезпечує документальне підтвердження фактів виконання процедур.

У четвертому розділі дисертації «Основи методології контролю якості роботи суб'єктів аудиту» проведений аналіз наукових підходів та практики контролю якості аудиту дозволив визначити найбільш прийнятні процедури контролю якості, ідентифіковані загрози при наданні неаудиторських послуг та запропоновані заходи з попередження таких загроз. Практичне значення має сформоване процедурне забезпечення зовнішнього контролю якості, зокрема розроблено уніфікований тест перевірки системи контролю якості зовнішнім контролером, розроблено лист-угоду, лист-планування, розрахунок бюджету часу та вартості завдання з аудиту фінансової звітності; документування процедур

огляду партнерів щодо якості завдання, що сприятиме підвищенню кваліфікації аудиторів.

Науково-практична спрямованість дослідження виявляється також у п'ятому розділі роботи «Розвиток контролю якості професійних аудиторських послуг», автором розроблено та запропоновано структуру системи внутрішньофірмового управління якістю аудиту для САД, що дозволить САД, як виконавцям послуг, підвищувати ефективність своєї діяльності. Узагальнення розроблених рекомендацій представлено у вигляді моделі внутрішньої системи управління якістю аудиторських послуг з урахуванням очікувань АПУ та ОСНАД, яка відображає системний підхід та ідею замкнутості процесу управління якістю аудиторських послуг та забезпечує незалежний і професійний контроль якості аудиторської діяльності. Науково-методичну цінність має розроблений автором поетапний процес оцінювання результатів контролю якості аудиторських послуг, що включає поточний контроль якості, періодичне оцінювання результатів контролю, встановлення недоліків у процесі оцінювання результатів контролю та поліпшення якості аудиторських послуг.

Вивчення основних положень дисертації дозволяє стверджувати, що висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані у дисертаційній роботі М.М. Василюк на тему «Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг», є достатньо обґрунтованими, логічними та достовірними.

4. Наукова новизна результатів дослідження, які представлені у дисертаційній роботі.

Науковим доробком Василюк М.М. є нове теоретико-методологічне обґрунтування постановки та вирішення наукової проблеми – поглиблення теоретико-методологічних і прикладних основ підвищення якісного рівня аудиторських послуг відповідно до інформаційних потреб суспільства та користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання шляхом удосконалення системи контролю якості аудиту. Найбільш значущими науковими здобутками дисертаційного дослідження є наступні положення:

- запропоновано структуру системи внутрішньофірмового управління якістю аудиторських послуг, що відповідає вимогам стандартів ISO 9000 у розрізі організаційно самостійних та взаємопов'язаних елементів. Запропонована модель внутрішньої системи управління якістю аудиторських послуг з урахуванням очікувань АПУ та ОСНАД, що забезпечує незалежний і професійний контроль якості аудиторської діяльності (п.5.1, с. 302–303);

- розроблена матрична модель та сформована узагальнена матриця оцінки якості аудиторських послуг АПУ та ОСНАД, що уможливорює задоволення очікувань користувачів професійних аудиторських послуг (п.5.2, с. 327-332);

- окремим результатом дослідження, якому властива наукова новизна, є запропонована модель комплексної оцінки якості аудиторських послуг, сприятиме реалізації комплексу заходів оцінки якості аудиторських послуг для різних суб'єктів аудиту (п.5.3, с. 367-368);

- розроблено поетапний процес та процедурне забезпечення оцінювання результатів контролю якості аудиторських послуг, що гарантуватиме ефективність використання власних ресурсів суб'єктами аудиторської діяльності (п.5.3, с. 355–358);

- сформована організаційна структура контролю якості аудиторської діяльності, що побудована на підставі новітніх законодавчих вимог та розроблено процедурне наповнення процесу організації щодо забезпечення якості професійного аудиту (п.2.3, с. 154–161);

- розроблене Процедурне забезпечення дотримання професійних етичних принципів персоналом аудиторських фірм та процедури стажування аудиторів, що сприятимуть ефективному оцінюванню ризиків, підвищенню професійного рівня аудиторів та запобігатимуть їх виникненню (п.2.4, с. 165–168);

- змодельовано організаційне забезпечення контролю аудиторських послуг, а саме: організаційне забезпечення аудиту шляхом розробки робочих документів (п.3.3, с.222-232) й внутрішньофірмового стандарту «Політики та процедури системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності» (Додаток Б, с. 441); модель обов'язкового аудиту фінансової звітності, що надає змогу

забезпечити якість аудиту та задовольнити очікування користувачів аудиторських звітів через призначення партнера з аудиту та групи з виконання аудиторського завдання (п.3.3, с.242);

- розвинуто методологію зовнішнього контролю якості аудиторських послуг через розвиток його процедурного забезпечення, зокрема Процедурне забезпечення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, що забезпечило можливість систематизувати дії зовнішніх контролерів якості аудиту на виконання новацій законодавства (п.4.1, с. 250); Структуру рекомендацій щодо перевірки якості аудиторських послуг зовнішніми контролерами, що забезпечує якість виконання аудиторських завдань (п.4.1, с. 248) та запропоновано уніфікований тест перевірки системи контролю якості зовнішнім контролером, що передбачає ранжування процедур для отримання доказів зовнішнім контролером щодо системи контролю якості та забезпечує достатність таких доказів (п.4.1, с. 267);

- запропонована систематизація аудиторських процедур за видами послуг, що забезпечує досягнення мети аудиторської перевірки та якість виконання аудиторських завдань. Розроблено процедурне забезпечення внутрішнього контролю якості, що полягає у підготовці робочих документів (п.4.2, с. 272–273);

- розвинуто та удосконалено процес документального забезпечення якості аудиту шляхом розробки Програми внутрішньофірмового контролю якості аудиту «Моніторинг системи контролю якості», що включає: заходи з контролю якості аудиту; дотримання етичних вимог; політику і процедури системи контролю якості (п.4, с. 291–293);

- систематизовано корупційні ризики суб'єкта аудиторської діяльності на етапі прийняття співробітника для подальшого стажування та розроблено процедури стажування аудиторів та оцінки ризиків суб'єктів аудиторської діяльності. Автор слушно зазначає, що у цьому випадку виникають певні ризики, пов'язані з можливістю корупційних дій посадових осіб аудиторських фірм. (п.3.1, с. 184–190).

5. Практична цінність результатів дослідження, які представлені у дисертаційній роботі. Практична цінність роботи полягає в удосконаленні теоретико-методичних та організаційних підходів до формування ефективної системи контролю якості професійних аудиторських послуг та її пристосування до загроз і ризиків, що виникають у практичній діяльності, удосконалення контролю якості аудиту та підвищенні довіри користувачів аудиторських звітів до результатів роботи аудиторів. Значимість розроблених науково-методичних підходів, пропозицій та рекомендацій декларується тим, що окремі положення і пропозиції уже використовуються у діяльності органів державної виконавчої влади та управління, суб'єктів аудиторської діяльності, що підтверджується довідками про впровадження результатів дослідження, зокрема: ТОВ АФ «Бухгалтер-Лугань», ТОВ «Аудиторська компанія «Надійність», ТОВ «Аудиторська фірма «БК Аудит», Всеукраїнської громадської організації «Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України», ТОВ «Ен Енд Ті Аудит», Управління Західного офісу Державної аудиторської служби в Івано-Франківській області, Головного управління Державної казначейської служби України в Івано-Франківській області, ТОВ «Аудиторська компанія «Вектор аудиту». Окремі положення дисертації використано в освітньому процесі ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника» при розробці навчально-методичного забезпечення та викладання лекційних курсів на практичних матеріалах та при складанні модулів з навчальних дисциплін.

6. Відображення положень дослідження, висновків і пропозицій в друкованих наукових працях автора за темою дисертаційної роботи.

Автореферат є ідентичним основним положенням дисертації, його зміст відповідає змісту дисертації. В авторефераті висвітлено наукові положення, пропозиції, методичні рекомендації та висновки, що сформульовані і викладені у дисертаційній роботі. Основні результати дисертації знайшли повне відображення у 47 наукових працях: з них 2 одноосібні монографії та 2 колективні монографії, 24 статті, у тому числі 18 статей – у наукових фахових виданнях, 6 статей – у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які

включені до міжнародних наукометричних баз, 19 публікацій за матеріалами конференцій. Обсяг друкованих праць та їх кількість відповідає вимогам МОН України щодо публікацій основного змісту дисертації на здобуття наукового ступеня доктора наук. Наведені публікації відображають основний зміст дисертації і одержані автором наукові результати.

7. Дискусійні положення дослідження та зауваження щодо дисертації.

Позитивно оцінюючи рівень дисертаційної роботи та її значення для розвитку теорії і практики організації та методології контролю якості аудиторських послуг, вважаємо за необхідне звернути увагу на наявність певних недоліків та дискусійних положень:

1. Автор, вирішуючи завдання поглиблення теорії якості в аудиті, розглядає її через призму задоволення інтересів «оцінювачів аудиту» (розділ 1 дисертації) та зважаючи на реалії вітчизняного законодавства. Таким чином, у роботі реалізовано практично орієнтований підхід, актуальний з точки зору вирішення глобальних проблем контролю якості поточного часу. Водночас фундаментальність авторського внеску та його актуалізація втрачається з плином часу. Натомість автор не використав більш щирший погляд на проблему якості аудиторських послуг та їх контролю, який не лише враховує результат/задоволення для користувачів, але й нову місію аудиту у громадянському суспільстві, що знаходиться у гострій кризовій ситуації та отримує екологічні, соціальні та інші виклики, вирішення яких має відображати теорія якості в аудиті, як предмет контролю.

2. У розділі 2.3 «Аналіз вітчизняної практики контролю якості аудиту» автор досліджує практику контролю якості аудиту і пропонує шляхи удосконалення організаційного і методичного забезпечення системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності (стор. 132-133 дисертації, таблиця 2.11). Про те, автор не розкрив сутність таких заходів через процедури прийняття клієнта, формування робочих документів, розробки внутрішніх регламентів щодо персоналу, відсутній формат та склад такої документації, а, зважаючи на цифровізацію та активне

застосування алгоритмів спеціалізованих автоматизованих програм з аудиту, такі розробки були б актуальними.

3. Не можливо погодитися в повній мірі із твердженням автора стосовно переліку процедур, які застосовуються при зовнішньому контролі якості аудиторських послуг, котрі надаються підприємствам, що становлять суспільний інтерес (таблиця 4.1, стор.250-251). Автор вважає, що зовнішній контролер, оцінюючи звіт про прозорість суб'єкта аудиторської діяльності, використовує лише оцінку та підтвердження. Цілком можливим і доцільним є застосування процедур ідентифікації та перевірки. Пріоритети процедур, які використовуються при зовнішньому контролі якості аудиторських послуг, визначені автором на підставі опитування менеджменту аудиторських фірм. Вважаємо, що ці дослідження потребують оцінки їх репрезентативності.

4. Автор представляє розроблений зразок програми внутрішнього контролю якості аудиту (стор. 291-293, табл. 4.16). І пропонує запровадити картку оцінки фахівця (якості його роботи). Але здобувач оминає відповідь на питання, як це зробити, наприклад в тих аудиторських фірмах, які мають обмежені людські ресурси, (таких в Україні переважна більшість згідно даних відкритого реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності). Продовжуючи дослідження, на стор. 369 автор представляє анкету оцінки роботи виконавця, що є найманою особою аудитора – підприємця, зауважує на доречності застосування анкети для інших суб'єктів аудиторської діяльності, однак без аргументації на користь такого висновку.

У підсумку інформація таблиці 4.16 (стор. 291-292) не дає точних оцінок і характеристик «якості роботи».

5. У дослідженні здобувачем систематизовано один із видів ризиків суб'єкта аудиторської діяльності – корупційний, на етапі прийняття співробітника на роботу та запропонувала заходи щодо їх усунення або мінімізації (табл. 3.1, стор. 182-184 дисертації). При цьому автором не було використано традиційного наукового підходу управління ризиками, яке реалізоване у відповідних стандартах аудиту та внутрішнього контролю (чотири способи реагування на ризик), яке

базується на ідентифікації – і обов’язковій оцінці ризику через визначення його ймовірності та впливу на процес. Тому цю розробку з огляду на можливість практичного застосування організаційного забезпечення контролю якості бажано доповнити обов’язковими елементами оцінки ризиків для цілей управління ними.

6. Модель комплексної оцінки якості аудиторських послуг, розроблена автором (рис. 5.13, стор. 336-337), складно застосовувати до оцінки системи контролю якості для аудиторів – підприємців. Як свідчать відкриті дані Аудиторської палати України, аудитори – підприємці не є дієвою складовою аудиторської спільноти (39 фізичних осіб станом на 01.01.2019 року). Проте оцінка їх діяльності має здійснюватися за адаптованими до такого суб’єкту аудиторської діяльності об’єктивними критеріями. І такого рішення автор дисертації не надає.

7. У розділі 4.1, (стор. 266), додатку Б (стор. 441-486) представлено розроблений внутрішньофірмовий стандарт «Політики та процедури системи контролю якості аудиторської діяльності». Для його актуалізації з точки зору практичного використання аудиторами завдань як суб’єктів первинного фінансового моніторингу, стандарт доречно доповнити розділом «Дії аудитора у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом», де враховуються зміни законодавства за їх хронологією.

8. Автор визначає ключові фактори задоволеності замовників аудитом та дії менеджменту аудиторських фірм щодо оцінки таких факторів (стор. 152, таблиця 2.19), при цьому не зазначаючи джерело таких висновків, авторство та їх обґрунтованість. Ця позиція автора потребує уточнення і емпіричного підґрунтя в якості надійного джерела інформації, шляхом застосування процедур опитування, анкетування та ін.

Разом з тим, зазначені зауваження та дискусійні моменти не зменшують наукової та практичної цінності результатів дисертаційної роботи Василюк М. М., більшість із них мають дискусійний чи рекомендаційний характер і підкреслюють актуальність, складність та комплексність обраної теми.

8. Відповідність автореферату змісту дисертаційної роботи. Автореферат повністю відповідає вимогам Міністерства освіти і науки України, що

висуваються щодо авторефератів та дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, а власне автореферат Василюк Марії Михайлівни повністю відбиває зміст дисертаційної роботи, її завдання, наукові результати та висновки. Опубліковані праці дисертанта репрезентують усі представлені у роботі наукові результати.

9. Загальний висновок щодо дисертаційної роботи та її відповідності вимогам до дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора наук. Представлена дисертація за змістом та якістю теоретичних і методичних розробок відповідає рівню дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора наук. В авторефераті повністю розкрито зміст дисертації, її основні положення, висновки та рекомендації. Тему дисертаційної роботи розкрито, поставлену мету досягнуто, завдання дисертаційної роботи в цілому виконано. Дисертаційна робота виконана на високому науковому та практичному рівнях, з урахуванням чинних вимог та представляє собою логічно структуроване дослідження, що має характер новизни. Опубліковані автором праці повністю висвітлюють основні результати дослідження. На підставі проведеної експертизи можемо зробити висновок, що за змістом, формою викладу матеріалу та оформленням дисертаційна робота відповідає вимогам МОН України, зокрема пп. 9,10,12,13 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 567 від 24.07.2013 р. (із змінами та доповненнями), а її автор Василюк Марія Михайлівна заслуговує на присудження наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

Офіційний опонент:

доктор економічних наук, професор,

Київський національний університет

імені Тараса Шевченка

директор Центру підвищення кваліфікації

І.К. ДРОЗД



Директор
Ірина Дрозд
Дієта Верещина

Директор Центру підвищення кваліфікації
І.К. Дрозд