

Спеціалізованій вченій раді Д 26.870.01
Національної академії статистики, обліку та аудиту
Державної служби статистики України, м. Київ

**ВІДГУК
ОФІЦІЙНОГО ОПОНЕНТА**

**доктора економічних наук, професора
Проскуріної Нелі Миколаївни
на дисертацію Василюк Марії Михайлівни
на тему «Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг»,
подану на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук
за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

Актуальність теми дослідження. Сучасним світовим трендом розвитку професійного аудиту є організація ефективного контролю за якістю аудиторських послуг. В цьому зацікавлені не тільки бізнес-середовище але й громадськість, особливо та її частина, що довіряє свої кошти приватним фінансовим інституціям. Слід зазначити, що в умовах ринкової невизначеності та поширення шахрайства серед персоналу та керівників суб'єктів господарювання, певним чином втрачається довіра до звітності, зокрема, та до бухгалтерського обліку загалом. З огляду на гучні міжнародні скандали з викривленням фінансової звітності великих національних та транснаціональних компаній, суспільство очікує високої якості результатів аудиторських перевірок. Ці тенденції не оминули і Україну, накладається актуальність проблеми корупційних відносин та певне ігнорування бізнесом вимог професійної етики та принципів справедливого ведення господарських операцій у відповідності до вимог чинного законодавства.

Перманентні зміни у вітчизняному законодавстві з регулювання аудиторської діяльності у 2017 році завершилися прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». В ньому наріжними стали норми з організації контролю за якістю результатів аудиторської діяльності.

Вх. N 47 від 02.09.2020р.
Вашій секретар Зоріна О.А.



Хоча в Україні й не відбувалися гучні скандали з великими транснаціональними аудиторськими фірмами, як на заході, але загальна оцінка якості послуг вітчизняних аудиторів у суспільстві має тенденцію до зниження. Окрім цього, сама аудиторська професія вимагає великої довіри користувачів аудиторських послуг, що базується виключно на високій оцінці їх якості. Тому забезпечення якості аудиту стає спільним завданням для усіх суб'єктів аудиторської діяльності. Водночас слід констатувати повну відсутність методичного та організаційного забезпечення системи контролю за якістю аудиторських послуг, а так званий «кращий досвід» зарубіжних аудиторських фірм контрастує з їхніми провалами в роботі на ринку аудиту в Україні.

З огляду вище викладеного, дисертаційна робота Василюк М. М., метою якої є розробка методологічних, організаційних засад і практичних рекомендацій щодо контролю якості аудиторських послуг та комплексної системи оцінки якості аудиторських послуг – є актуальною та відповідає потребам суб'єктів ринку аудиторських послуг в Україні та їх клієнтам в сучасних умовах розвитку національної економіки.

Питання, на які автор дисертації спрямовує своє дослідження – за обсягом, глибиною висвітлення та переконливістю аргументів свідчать, що економічна наука щодо управління функціонування ефективної системи контролю якості аудиторських послуг поповнилася науковою розробкою, що має важливі теоретико-методологічні та прикладні положення.

Зв'язок дисертаційної роботи з науковими програмами, планами, темами. Подана до захисту дисертаційна робота містить наукові положення, що знайшли відображення у матеріалах науково-дослідних тем «Розробка організаційно-економічного механізму удосконалення функціонування виробничо-господарських структур регіону» (номер державної реєстрації 0111U000875) кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника» (м. Івано-Франківськ) та «Розвиток методології та організації сучасного аудиту» (номер державної реєстрації 0113U005976) Національної академії статистики, обліку та аудиту (м. Київ).

Авторкою проведено аналіз сучасного стану контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності, досліджено послідовність організації внутрішнього контролю якості аудиторських послуг у розрізі видів контролю, визначені особливості процедур формування внутрішньофірмових стандартів контролю якості аудиторських послуг, обґрунтовано найбільш прийнятні процедури контролю якості, ідентифіковані загрози при наданні неаудиторських послуг та запропоновано заходи з попередження таких загроз, розроблено уніфікований тест перевірки системи контролю якості зовнішнім контролером. Таким чином було досягнуто компаративності між бізнес-діяльністю та її незалежним аудитом.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, що представлені у дисертаційній роботі. Дисертаційна робота містить чітко визначені мету та завдання, обґрунтовані методичні підходи щодо шляхів її досягнення, логічно побудовану структуру, узагальнення теоретичного характеру, а також пропозиції з удосконалення теоретико-методологічних та організаційно-практичних положень процесу контролю якості аудиторських послуг та комплексної системи оцінки їх якості.

Мета роботи, об'єкт, предмет логічно пов'язані та чітко окреслюють поле дослідження – систему контролю якості аудиторських послуг. Погляди викладено послідовно, завдяки чому логіка дослідження чітко простежується. Висновки та рекомендації роботи достатньо обґрунтовані та підтверджуються результатами апробації основних положень дисертації.

На користь надійності представлених у науковій праці досліджень свідчить застосування загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, які базуються на системному вивченні економічних явищ і процесів, а саме: методів аналізу та синтезу, індукції та дедукції, формалізації та екстраполяції, аналізу ієрархій та експертної оцінки, матричного методу, статистичних методів та методів системного, порівняльного вертикального, горизонтального та коефіцієнтного аналізу, табличного та графічного методів. Варто відзначити, що робота відрізняється ґрунтовним аналізом статистичних даних щодо: аудиторських послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у розрізі

регіонів; динаміки показників контролю якості та стану й динаміки ринку аудиторських послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності, який дозволив автору побудувати змістовний, пов'язаний та структурований алгоритм дослідження (п. 2.1, 2.2, 2.3). У роботі широко та адекватно використовується розрахунковий метод для обґрунтування висновків та пропозицій автора наукового дослідження. Кваліфіковане використання наведених методів дозволило дисертантці зробити особистий внесок у розвиток методологічного та науково-методичного забезпечення контролю якості аудиторських послуг.

Достовірність наукових положень, висновків та рекомендацій підтверджується використанням широкої інформаційної бази за темою дисертаційної роботи, яка представлена: офіційними документами (законодавчими та нормативними актами), звітами Аудиторської палати України, офіційними даними Державної служби статистики України, публікаціями вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, інтернет-ресурсами, результатами власних досліджень автора щодо контролю якості аудиторських послуг.

Дисертація є оригінальною науковою працею, яка виконана на належному теоретичному і прикладному рівні; має послідовну та виважену структурну будову і за своєю архітектонікою є комплексним та завершеним науковим дослідженням. Зміст роботи та багатогранність висвітленої проблеми свідчать про різносторонню компетентність її автора, що надало можливість максимально спрямувати дисертацію в практичну площину.

Отже, аналіз теоретичного базису дисертаційної роботи, використаних методів дослідження, інформаційної бази дає підстави стверджувати, що представлені в дисертаційній роботі Василюк М. М. висновки, пропозиції та рекомендації є достатньо обґрунтованими та достовірними.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження. В дисертаційній роботі Василюк М. М. сформульовано та обґрунтовано ряд положень, висновків, пропозицій, які відзначаються науковою новизною та мають практичну спрямованість.

Наукові положення сформульовані авторкою самостійно й відображають її особистий внесок в розвиток економічної науки та її галузі – бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту (за видами економічної діяльності).

Наукова новизна роботи викладена коректно, послідовно і системно.

Варто відзначити представлену дисертанткою концепцію системи забезпечення якості аудиторських послуг (с. 153-157, с. 160-162) шляхом розроблених змін до Концепції, що надають можливість надалі забезпечити методичні та організаційні засади якості аудиту. Одночасно створюється можливість визначати алгоритм прийняття управлінських рішень, оцінювання їх ефективності, здійснювати перевірку результативності порівняно з попередніми заходами контролю процедурного забезпечення. Цьому, безумовно, сприятиме застосування оціночного індикатора значущості показників системи контролю якості, що дозволяє на рівні аудиторської фірми впевнитися у доказовості аудиторської документації, ретельності проведених аудиторських процедур та сформованих висновків, адекватно класифікувати корупційні ризики суб'єктів аудиторської діяльності (с. 140-141). Таким чином, практично уможливлено систематизацію корупційних ризиків суб'єктів аудиторської діяльності та забезпечено виокремлення специфічних ризиків можливої корупції на етапі прийняття фахівців для стажування в аудиторську фірму (с. 182-185).

З наукової точки зору, цікавим є проведений ретроспективний аналіз стандартизації вітчизняного аудиту та запропонована на його основі модель стандартизації вітчизняного аудиту (с. 216-217).

На особливу увагу заслуговує запропонована автором методологія зовнішнього контролю якості аудиторських послуг (с. 249-252), яка дозволяє визначити перелік процедур для застосування зовнішніми контролерами якості аудиторських послуг, що надаються підприємствам суспільного інтересу.

Обґрунтованим та аргументованим є документальне забезпечення якості аудиту через впровадження розробленої Програми внутрішнього контролю якості аудиту (с. 290-292) та Тесту системи внутрішнього контролю якості, що складається зовнішнім контролером під час моніторингу системи контролю

якості, на рівні Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторською палатою України (с. 142-145), що може слугувати ефективним інструментом формування аудиторської документації, маючи безпосередній вплив на якість проведення процедур та заходів внутрішнього аудиту.

Суттєвим результатом дослідження слід визнати розробку моделі внутрішньої системи управління якістю аудиторських послуг (с. 304-305, 321), в якій трансцедентально враховуються очікування як Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, так і Аудиторської палати України.

Вагомим внеском у розвиток методології аудиту є розроблена авторкою матрична модель оцінки якості аудиторських послуг Органом суспільного нагляду та Аудиторською палатою України (с. 327-333). Узагальнена матриця оцінки якості аудиторських послуг, яка базується на реалізації авторського методичного підходу до оцінки якості аудиторських послуг (с. 331), може стати реальним дієвим інструментом практики зовнішнього контролю за якістю результатів аудиту.

Слід позитивно оцінити авторський підхід до систематизації основних методів оцінювання якості ресурсного потенціалу аудиторських фірм – кваліфікаційних характеристик аудиторів у три групи: якісні (методи біографічного опису, ділової характеристики, спеціального усного відгуку, еталону, дискусії); кількісні (методи з числовою оцінкою рівня якості працівників); комбіновані (методи експертної оцінки частоти прояву певних якостей працівників) (с. 334-335). Такий підхід дає поштовх для подальшого розвитку методології та практики контролю якості аудиторських послуг.

До наукової новизни, безумовно, слід віднести і розроблений комплекс заходів щодо оцінювання якості аудиторських послуг, у тому числі з урахуванням потреб аудиторів фізичних осіб-підприємців. Запропоновані етапи оцінки системи контролю якості (с. 366-368) реально забезпечують суб'єктам аудиторської діяльності ефективне використання власних ресурсів для здійснення контрольних заходів та відповідальність їх виконавців.

З точки зору прикладного значення, заслуговує на увагу розроблені внутрішньофірмовий стандарт «Політики та процедури системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності» (с. 441-486, Додаток Б) та рекомендації щодо перевірки якості аудиторських послуг зовнішніми контролерами у відповідності до новацій Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII (с. 247-248).

Усе вищезазначене надає підстави сформуувати висновок щодо загальної позитивної оцінки, зокрема, стосовно:

- змістовності винесених на захист елементів наукової новизни дисертації;
- вагомості наведеного у дисертації доробку у контексті його подальшого використання для розбудови такої галузі науки як аудит;
- достатності науково-прикладної сутності здобутків для досягнення поставленої мети та вирішення сформульованих у дослідженні ключових завдань.

Повнота викладу основних положень, висновків і рекомендацій, поданих у дисертаційній роботі, в опублікованих працях. За основними результатами дисертаційної роботи опубліковано 47 наукових праць загальним обсягом автора 60,55 друк. арк., з яких: 2 одноосібні монографії, 2 колективні монографії, 24 статті, у тому числі 18 статей – у фахових наукових виданнях, 6 статей – у наукових періодичних виданнях інших держав та у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз, 19 публікацій за матеріалами конференцій. Публікації автора в повній мірі відображають зміст дисертаційної роботи. Аналіз публікацій автора дозволяє зробити висновок по повноту викладу основних наукових положень її дисертаційного дослідження у науковій літературі. Кількість публікацій є достатньою для висвітлення результатів дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук відповідно до встановлених вимог.

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів дисертаційної роботи. Теоретичне значення дисертаційної роботи полягає у вирішенні важливої наукової проблеми, що полягає у виявленні закономірностей та

формуванні науково обґрунтованих методологічних, організаційних і прикладних основ зовнішнього та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Наукові положення й одержані результати отримали практичне застосування, зокрема, у:

науково-дослідній сфері – для подальшого вивчення та вирішення проблем формування аудиту як науки, а також проведення нових досліджень у цій галузі;

правотворчій сфері – в процесі подальшої розробки законодавства, що регламентує аудиторську діяльність в дусі відповідних європейських норм;

сфері методології державного контролю – щодо врахування найбільш прийнятних процедур внутрішнього контролю якості, робочих документів, уніфікованого тесту перевірки системи контролю якості, лист-угоди та декларації з внутрішнього аудиту, що включає політику та процедури системи внутрішнього контролю якості аудиту (акт впровадження Головного управління Державної казначейської служби України в Івано-Франківській області від 27.06.2019 р. № 06.2-12/29-235), а також робочі документи для збору і оцінки аудиторських доказів та Програму внутрішнього контролю якості аудиту (акт впровадження Управління Західного офісу Державної аудиторської служби в Івано-Франківській області від 21.06.2019 р. № 13-09-09-14/2365-2019);

освітньому процесі – пропозиції дисертантки використані при розробці навчально-методичного забезпечення та викладання лекційних курсів на практичних матеріалах та при складанні модулів з дисципліни «Аудит», при викладанні курсу «Організація і методика аудиту за видами економічної діяльності» застосовуються визначені авторкою особливості організаційного забезпечення контролю за якістю аудиту і аудиторських послуг та процедурного забезпечення зовнішнього контролю якості аудиту (довідка ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника» від 03.07.2019 р. № 01-26/03/1061);

практичну діяльність суб'єктів аудиторської діяльності – теоретичні та практичні розробки згідно довідок аудиторських фірм, що наведено у Вступі дисертації на стор. 31-34;

практичну діяльність відділів (служб) внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання – розроблені модель стандартизації аудиту в Україні, внутрішньофірмові стандарти щодо супутніх послуг та неаудиторських послуг; робоча документація: уніфікований тест перевірки системи контролю якості зовнішнім контролером; розрахунок бюджету часу аудиту; порядок безперервного навчання аудиторів; процедури огляду щодо якості завдання (акт впровадження Всеукраїнської громадської організації «Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України» від 16.05.2019 р. № 298/2019), (с. 31-34).

Відповідність змісту автореферату та опублікованих праць основним положенням дисертаційної роботи. Автореферат у повній мірі відповідає логічній структурі та основному змісту дисертації. В авторефераті висвітлено наукові положення, пропозиції, науково-практичні рекомендації та висновки, які сформульовано і викладено у дисертації.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи. Позитивно оцінюючи дисертаційну роботу в цілому, окремі положення, наведені у поданій до захисту дисертації, носять дискусійний характер, а саме:

1. У I розділі дисертаційної роботи по тексту (с. 87-88) та у висновках до розділу (с. 91-94) визначено чинники впливу на якість результатів наданих аудиторських послуг. В цілому погоджуючись з висновками, хочемо відзначити, що робота виграла б, якби дисертантка навела саме методи кількісної оцінки розмірів впливу вказаних чинників на оцінку якості аудиторських послуг. Це б суттєво полегшало застосування ідентифікації таких чинників в практиці організації процесу контролю якості аудиторських послуг, перш за все зовнішнього контролю якості аудиту.

2. У другому розділі дисертації розглядаються питання зміни до Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг. Наводиться запропоновані зміни в частині організаційних аспектів (с. 154-157, табл. 2.20), впровадження та функціонування (с. 160, табл. 2.21), забезпечення якості (с. 161, табл. 2.22). Однак було б доцільним, більшу увагу приділити саме характеристиці позитивних

моментів від застосування зміненої Концепції та перевагам які вона надає суб'єктам аудиторської діяльності.

3. У підрозділі 2.1 досить детально наведено узагальнений статистичний матеріал, що характеризує стан і динаміку ринку аудиторських послуг в Україні за 2009-2018 рр. у цілому. Разом з тим, недостатньо уваги приділено особливостям динамічних змін аудиторської діяльності в сегменті якості аудиторських послуг, як це передбачає тема наукового дослідження.

4. Цікавим є авторський підхід до розробки моделі організаційного забезпечення контролю якості аудиторських послуг, зокрема до моделі робочого документу з оцінки чесності та порядності керівних посадових осіб замовника аудиторських послуг (с. 227-228). На жаль, авторка не робить акценту на ознаках окремо чесності, а окремо – порядності. Якщо дисертантка розуміє їх як синоніми, то тоді, відповідно, їй слід визначати такі процедури контролю одним визначенням. Окрім цього авторка, наводячи у табл. 3.21. (с. 227-228) процедури та результати оцінювання, спирається на попередню оцінку облікових реєстрів. Однак, з тексту дисертаційної роботи не зрозуміло, як така оцінка надасть змогу визначити чесність та порядність саме керівництва об'єкта аудиту.

5. Визначені дисертанткою на стор. 250 (табл. 4.1) шість процедур, які можуть застосовуватися інспекторами при здійсненні зовнішніх перевірок контролю якості аудиторських послуг аудиторських фірм, що проводять аудит підприємств суспільного інтересу та на стор. 272 (табл. 4.12) вісім аудиторських процедур за видами аудиторських послуг, визначених Міжнародними стандартами аудиту – потребує суттєвого обґрунтування.

6. Дисертантка засвідчує, що провадження в дію Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII потребує коригувань у системі контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єкта аудиторської діяльності (с. 266-267). Реалізація цієї тези втілена в розробленому внутрішньофірмовому стандарті «Політики та процедури внутрішньої системи контролю якості аудиторської діяльності» (с. 441-486, Додаток Б), який, безперечно, є актуальним для аудиторської практики.

Однак, дана розробка мала б більшу практичну цінність, якби містила рекомендації щодо її впровадження у внутрішньофірмову систему контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності.

7. У п'ятому розділі дисертації (с. 325) авторка рекомендує з метою інтерпретації наведеного в дисертаційній роботі методичного підходу ввести шкалу градації рівнів якості аудиторських послуг, яку диференціювано на: високий; середній та низький рівні якості. Це достатньо дискусійна теза. Якби дисертантка навела чіткі критерії (чисельні чи хоча б вербальні) границь між вказаними рівнями якості, то в цьому випадку така градація була б закономірною.

8. В підрозділі 5.2 дисертаційної роботи на рис. 5.11 (стор. 349) наведено авторське бачення структури системи управління якістю аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності. Всі елементи структури органічно поєднані між собою. Не зрозумілим залишається, який зміст авторка вкладає в елемент «Інше».

Проте, надані зауваження не знижують загальної позитивної оцінки дисертаційної роботи і можуть слугувати об'єктом для дискусії у процедурі прилюдного захисту.

Загальні висновки та оцінка дисертаційної роботи. Отримані результати наукового дослідження за своїм теоретико-методологічним рівнем складають суттєвий внесок в розвиток теорії та методології обліку, аналізу та аудиту.

Перелік опублікованих праць відповідає темі, предмету та об'єкту дослідження, розкриває його зміст та підтверджує самостійність і завершеність наукової праці, в отриманні нових науково обґрунтованих теоретичних та практичних результатів у вирішенні наукової проблеми, яка полягає у виявленні закономірностей та формуванні науково обґрунтованих методологічних, організаційних і прикладних основ зовнішнього та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Основні положення та результати дисертаційної роботи обговорено та схвалено на науково-практичних конференціях різного рівня. Представлені у дисертаційній роботі результати, як свідчать документи, подані у дисертації,

знайшли впровадження у практичній діяльності на регіональному рівнях та на рівні суб'єктів господарювання.

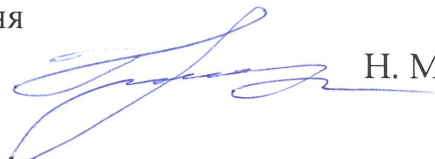
Автореферат, в цілому, відображає основні наукові положення, результати, висновки і пропозиції та відповідає змісту дисертації.

Результати наукового дослідження, за якими дисертантка захистила дисертацію на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, на захист представленої на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук дисертації, не виносилися.

Дисертаційна робота на тему: «Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг» в повній мірі відповідає паспорту спеціальності 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) з точки зору її змісту, наукової обґрунтованості положень та рекомендацій, сукупності досліджуваних питань, наукового рівня, теоретичного та практичного значення, відповідає пп. 9, 10, 12, 13 «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567 (зі змінами, внесеними згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 19 серпня 2015 р. № 656), що висуваються до докторських дисертацій, а її авторка – 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,
професор кафедри обліку та оподаткування
Запорізького національного університету:

 Н. М. Проскуріна

Підпис доктора економічних наук, професора, професора кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету Проскуріної Нелі Миколаївни засвідчую:

Вчений секретар
Запорізького національного університету,
кандидат філологічних наук, доцент



О. А. Проценко