


ВІДГУК
офіційного опонента

доктора економічних наук, професора Редченка Костянтина Івановича
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)

1. **Актуальність теми дисертації та її зв'язок із науковими програмами, планами, темами.** В умовах економічної кризи, що охопила світову економіку, визначальне місце у процесі забезпечення успішного функціонування суб'єктів господарювання посідає підвищення достовірності інформації для прийняття якісних управлінських рішень. Водночас ефективність управлінських рішень ідентифікує результативність функціонування суб'єктів господарської діяльності загалом. З огляду на це, виникає необхідність удосконалення й подальшого розвитку методики і організації відповідних облікових процесів, формування показників звітності, внутрішнього контролю, актуалізуючи водночас важливість аудиторських послуг. Наведені ідентифікатори вимагають нових підходів до організації діяльності аудиторів та аудиторських фірм шляхом удосконалення методики та організації контролю за якістю надання аудиторських послуг.

Формування конкурентних переваг аудиторських фірм шляхом розширення видів аудиторських послуг має забезпечуватись через поєднання їх можливостей та може бути реалізоване за наявності відповідної методологічної та методичної бази щодо надання якісних аудиторських послуг. Актуалізація таких знань акцентується вимогами Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII щодо атестації аудиторів, контролю якості наданих послуг. Усе наведене вимагає удосконалення методик процесу надання якісних аудиторських послуг, що забезпечуватимуть відповідність критеріям якісних послуг аудиту та задовольнятимуть очікування і потреби користувачів професійних аудиторських послуг.

Дисертаційна робота виконана у відповідності до тематики науково-дослідної роботи Національної академії статистики, обліку та аудиту «Розвиток методології та організації сучасного аудиту» (номер державної реєстрації 0113U005976), за якою автором обґрунтовано найбільш прийнятні процедури контролю якості, ідентифіковані загрози при наданні неаудиторських послуг та запропоновано заходи з попередження таких загроз, а також розроблено уніфікований тест перевірки системи контролю якості зовнішнім контролером. Також здобувачем отримано результати дослідження у

Вх. № 35 від 31.08.2020р.
Вашій секретар Зоріна О.А. 

процесі виконання науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника» у межах науково-дослідної теми «Розробка організаційно-економічного механізму удосконалення функціонування виробничо-господарських структур регіону» (номер державної реєстрації 0111U000875). Зокрема, за підсумками дослідження визначено особливості та запропоновано процедури формування внутрішньофірмових стандартів контролю якості аудиторських послуг, проведено ретроспективний аналіз стандартизації вітчизняного аудиту, що уможливило побудову моделі стандартизації аудиту, зокрема внутрішньофірмові стандарти щодо супутніх послуг та неаудиторських послуг; досліджено послідовність організації та розроблено процедурне забезпечення внутрішнього контролю якості аудиторських послуг у відповідності до вимог новацій законодавства у сфері аудиторської діяльності. Саме тому наведені обставини вказують на актуалізацію теми виконаного дисертаційного дослідження.

2. Ступінь обґрунтованості положень дослідження, висновків і рекомендацій, що представлені у дисертаційній роботі. Автором за темою дисертаційної роботи аргументовано умотивовано мету, яка полягає у розробленні методологічних, організаційних засад і практичних рекомендацій щодо контролю якості аудиторських послуг та комплексної системи оцінки якості аудиторських послуг. Для досягнення поставленої мети дисертантом логічно сформовано таке коло завдань: систематизувати дефініції «якість послуг» у сучасному бізнес-середовищі та екстраполювати їх на якість аудиторських послуг; ідентифікувати чинники впливу на якість аудиторських послуг; визначити структуру попиту на різні види аудиторських послуг; ідентифікувати зміни в інституціональному середовищі аудиту, що впливають на якість аудиторських послуг; дослідити практику контролю якості аудиторських послуг; встановити основні тренди розвитку процедурного забезпечення професійних етичних принципів як чинників якості; переглянути класифікацію ризиків аудиту з метою вдосконалення системи контролю якості; провести ретроспективний аналіз стандартизації аудиту в Україні; змодельювати організаційне забезпечення контролю якості аудиторських послуг; розвинути методологію зовнішнього контролю якості аудиторських послуг через розвиток його процедурного забезпечення; визначити методологічні основи процедурного забезпечення внутрішнього контролю якості; удосконалити процес документального забезпечення якості аудиту; оцінити можливість застосування стандартів ISO для цілей контролю якості аудиторських послуг; розробити матричну модель оцінки якості аудиторських послуг зовнішніми контролерами; розробити комплекс заходів оцінки якості аудиторських послуг для різних суб'єктів аудиту.

Дисертаційна робота поєднує чітко визначені мету та завдання, обґрунтовані методичні підходи щодо шляхів їх досягнення, логічно побудовану структуру, узагальнення теоретико-прикладного характеру, а також пропозиції з підвищення якості послуг шляхом удосконалення методології і організації зовнішнього та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг

через розвиток його процедурного забезпечення. Інформаційну базу дисертації становлять зібрані, опрацьовані та узагальнені офіційні матеріали Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Аудиторської палати України, вітчизняні та міжнародні нормативно-правові акти, наукові праці провідних вітчизняних й зарубіжних вчених з питань контролю якості аудиторських послуг та їх методично-організаційного забезпечення, отримані власні результати проведеного дослідження здобувачем.

Оцінюючи дисертаційну роботу, можна стверджувати, що одержані наукові результати є обґрунтованими, а наукова новизна, що отримана відповідними дослідженнями дозволяє стверджувати, що їх результати відповідають обраній темі та підтверджують наукову й практичну спрямованість виконаної роботи. Послідовно викладеними є погляди здобувача, завдяки чому логіка дослідження є зрозумілою та легко простежується. Сформовані здобувачем Василюк М.М. узагальнення та рекомендації дисертаційного дослідження є належно систематизованими й обґрунтованими та підтверджуються результатами апробації основних положень дисертації.

3. Структура та зміст дисертаційної роботи. Дисертаційна робота виконана у науковому стилі з використанням спеціальної термінології сфери аудиторської діяльності, фундаментальних положень, принципів виконання аудиту та надання супутніх послуг. Зміст дисертації викладено у чіткій послідовності, за обсягом, структурою та стилістичним оформленням вона відповідає вимогам Міністерства освіти і науки України щодо докторських дисертацій. Дисертація складається зі вступу, п'ятих розділів, висновку, списку використаних джерел, значну частину з яких становлять вітчизняні та міжнародні нормативно-правові акти. У роботі містяться додатки, які підкріплюють теоретичні положення основного змісту та подають приклади практичної реалізації елементів новизни у діяльності суб'єктів аудиторської діяльності.

Структура і зміст дисертації логічно та послідовно пов'язані між собою. Рівень обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, як з погляду сучасних науково-теоретичних досліджень, так і з позицій практичної реалізації є достатнім.

4. Наукова новизна результатів дослідження, які представлені у дисертаційній роботі. Подана до захисту за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) дисертаційна робота має наукову цінність та новизну. До найважливіших результатів, що мають теоретичне і практичне значення можна віднести такі, що стосуються дослідження контролю якості аудиторських послуг:

1. Вперше окреслено шляхи застосування стандартів ISO для цілей контролю якості аудиторських послуг та запропоновано структуру системи управління якістю аудиторських послуг на базі стандартів ISO, що сприятиме стандартизації контрольних заходів під час аудиту (п.5.1, с.302-304).

2. Здобувачем побудовано матричну модель оцінки якості аудиторських послуг зовнішніми контролерами, що підвищує інформативність оцінки якості (п.5.2, с.327-333).

3. Розроблена модель комплексної оцінки якості аудиторських послуг, у тому числі з урахуванням вимог до фізичних осіб – підприємців – аудиторів, що забезпечить підвищення ефективності здійснення контрольних заходів (п.5.3, с.366-368).

4. Удосконалено організаційні заходи щодо забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг через визначені зміни інституціонального середовища, що підвищує об'єктивність оцінки якості аудиту (п.2.2, с.115-122; п.2.3, с.154-157, 160-161).

5. Визначено напрями розвитку процедурного забезпечення професійних етичних принципів шляхом уточнення класифікації загроз недотримання етичних принципів та незалежності (п.2.4, с.172-177).

6. Удосконалено класифікацію корупційних ризиків аудиту для суб'єктів аудиторської діяльності, що сприяє удосконаленню системи контролю якості (п.3.1, с.182-185).

7. Змодельовано організаційне забезпечення контролю якості аудиторських послуг, що дозволяє забезпечити якість аудиту та задовольнити очікування користувачів аудиторських звітів через адекватне призначення партнера з аудиту та групи з виконання аудиторського завдання, враховувати новітні зміни законодавства щодо контролю якості (п.3.3, с.241-243).

8. Удосконалено методологію зовнішнього контролю якості аудиторських послуг через розвиток його процедурного забезпечення, що дозволяє систематизувати дії зовнішніх контролерів якості аудиту з огляду на оновлення законодавства (п.4.1, с.250-253).

9. Ідентифіковано методологічні основи процедурного забезпечення внутрішнього контролю якості у частині узагальнення аудиторських процедур за видами аудиторських послуг, що дає змогу ідентифікувати проблемні питання, що виникають в процесі аудиту та забезпечити їх якісне розв'язання (п.4.2, с.271-273).

10. Удосконалено процес документального забезпечення контролю якості аудиту, що уможливлює формулювання єдиних базових вимог до організації та методики внутрішньофірмового контролю якості аудиту (п.4.3, с.291-293).

11. Розвинено дефініцію «якість послуг», що дало змогу визначити сутнісні характеристики якості аудиту (п.1.1, с.55-56).

12. Ідентифіковано чинники впливу на якість аудиторських послуг, що уможливило подальше визначення критеріїв якості аудиторських послуг (п.1.3, с.88).

13. Систематизовано найбільш запитувані аудиторські та неаудиторські послуги, що дозволяє виокремити заходи щодо організації контролю якості для кожного з видів таких послуг (п.2.1, с.107-111).

14. Досліджено процес організації контролю якості зовнішніми контролерами шляхом проведення порівняльної характеристики системи контролю якості у різних країнах світу, що уможливило подальшу розробку організаційного та методичного забезпечення контролю якості аудиторських послуг (п.1.2, с.66).

15. Поліпшено стандартизацію системи внутрішнього контролю через удосконалення внутрішніх стандартів «Політики та процедури системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності» з урахуванням новітніх змін законодавства (п.3.2, с.216-217).

5. Практична цінність результатів дослідження, які представлені у дисертаційній роботі. Результати дослідження мають теоретичну і практичну значимість й полягають в удосконаленні методичних та практичних підходів до формування методики і організації виконання аудиторських послуг (відмінних від аудиту та завдань з надання впевненості).

Підтвердженням практичного застосування є використання рекомендацій автора суб'єктами аудиторської діяльності та органами виконавчої влади, а саме: 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, Головне управління Державної казначейської служби України в Івано-Франківській області, ТОВ «Аудиторська компанія «Вектор аудиту». Теоретичні напрацювання дослідження використано в освітньому процесі ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника», що підтверджено довідкою № 01-26/03/1061 від 03.07.2019 р.

Відтак, ключові положення, методологічні розробки та практичні результати дисертаційного дослідження дають підстави зробити висновок, що подана до захисту робота характеризується науковою новизною та виразною практичною спрямованістю.

6. Відображення положень дослідження, висновків і пропозицій в друкованих наукових працях автора за темою дисертаційної роботи. Основні положення дисертаційної роботи, що мають наукову новизну достатньо повно і аргументовано розкрито в опублікованих працях. За основними результатами дисертаційної роботи опубліковано 47 наукових праць (41 одноосібно), з них 2 одноосібні монографії, 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.

7. Дискусійні положення дослідження та зауваження щодо дисертації. Позитивно оцінюючи дисертаційну роботу в цілому, окремі положення, наведені у поданій до захисту дисертаційній роботі, носять дискусійний характер, а саме:

1. У розділі 2 «Стан, організація та регулювання ринку аудиторських послуг» у таблиці 2.16 «Індикатори дієвості (значущості) системи контролю якості» запропонована бальна оцінка індикаторів значущості показників системи контролю якості (с.140-141). З огляду на відсутність критеріїв оцінки якості аудиту в розпорядчих документах ОСНАД та АПУ, цей підхід потребує додаткового обґрунтування.

2. На с. 152 дисертаційної роботи зроблено спробу систематизувати ключові фактори задоволеності або незадоволеності замовників якістю аудиту та подати рекомендовані дії аудиторської фірми у відповідь. Але автором не враховано, що такі фактори можуть відрізнятися для різних аудиторських і неаудиторських послуг, що, відповідно, вимагатиме диференціювання алгоритмів внутрішнього контролю якості в роботі аудиторських фірм.

3. Здобувач справедливо зауважує (с. 248), що на сьогодні є відсутніми рекомендації з перевірки якості аудиторських послуг, які надаються підприємствам, що становлять суспільний інтерес, іншим суб'єктам, які підпадають під обов'язковий аудит. Тому автор у табл. 4.1 «Перелік процедур, які застосовуються при зовнішньому контролі якості аудиторських послуг, котрі надаються підприємствам, що становлять суспільний інтерес» (с. 250) представляє перелік рекомендованих процедур, що має застосовувати зовнішній контролер під час проведення контролю якості аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес. Але в роботі не обґрунтовано, на підставі яких досліджень зроблені такі висновки. Це питання потребує додаткових пояснень.

4. Запропонована модель внутрішньої системи управління якістю аудиторських послуг (с.305-306) надто звужує коло зовнішніх зацікавлених осіб аудиторських послуг, до яких, крім безпосередньо замовників, ОСНАД та АПУ, доречно віднести також державних регуляторів, фінансові організації, інших користувачів фінансової звітності.

5. У Додатку Б (с. 441) наведено розроблений автором Внутрішньофірмовий стандарт «Політики та процедури системи контролю якості аудиторської діяльності», що може бути застосований аудиторами у практичній діяльності. Зокрема автором на с. 266 анонсується, що розроблений та запропонований внутрішньофірмовий стандарт враховує вимоги ЗУ № 2258-VIII, забезпечує коригування у системі внутрішнього контролю якості та використовується у діяльності аудиторських фірм. Проте, у роботі не обґрунтовуються за яких умов підвищиться рівень якості виконання аудиторських послуг за рахунок застосування цього стандарту аудиторськими фірмами.

6. В цілому схвально оцінюючи розроблений поетапний процес оцінювання результатів контролю за якістю аудиторських послуг (розділ 5.3, с. 355-358), відзначимо, що не за усіма етапами надано достатнє пояснення за текстом дисертаційної роботи, що забезпечувало би виокремлення специфіки реалізації вказаних етапів на відміну від раніше діючих, особливо ураховуючи те, що в контексті розробки автор декларує, що розроблений поетапний процес може бути адаптованим для оцінювання контролю різних видів діяльності, спрямованої на забезпечення якості.

Разом з тим, вказані вище зауваження, на наше переконання, не знижують загальної позитивної оцінки дисертаційної роботи М.М. Василюк та представлених у ній результатів і можуть стати предметом дискусії у процесі захисту роботи.

8. Відповідність автореферату змісту дисертаційної роботи.
Автореферат в повній мірі відповідає логічній структурі та основному змісту дисертації. В авторефераті висвітлено наукові положення, пропозиції, науково-практичні рекомендації та сформульовано висновки. Отримані результати є вирішенням наукової проблематики щодо підвищення якості аудиторських послуг через розробку методологічних, організаційних засад і практичних рекомендацій щодо процесу контролю якості аудиторських послуг. Усі пункти новизни дослідження, які заявлені в авторефераті належним чином розкрито у дисертаційній роботі.

9. Загальний висновок щодо дисертаційної роботи та її відповідності вимогам до дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора наук.
Дисертаційна робота Василюк Марії Михайлівни на тему «Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг» є цілісною, завершеною, самостійно виконаною науковою працею, яка має вагому наукову цінність, новизну, становить значний науковий та практичний інтерес. Результатом дослідження є вирішення наукової проблеми, яка полягає у виявленні закономірностей та формуванні науково обґрунтованих методологічних, методичних та організаційних положень щодо контролю якості професійних аудиторських послуг.

Отже, на підставі аналізу актуальності теми, наукової новизни та практичної цінності положень та рекомендацій, що представлені у дисертаційній роботі, а також ступеня апробації положень дослідження, друкованих робіт автора за темою дисертаційної роботи вважаю, що робота відповідає вимогам МОН України та пп. 9, 10, 12 «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,
професор кафедри аудиту, аналізу
та оподаткування Львівського
торговельно-економічного університету



К.І. Редченко

