

РЕЦЕНЗИЯ

от проф. д-р Емил Асенов Атанасов – Катедра „Финансов контрол“, УНСС

Научна специалност 3.8 Икономика, „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност“, член на научното жури по публична защита на дисертационен труд
Основание за представяне на рецензията: участие в състава на научното жури по защита на дисертационния труд съгласно Заповед № 632/28.02.2025 г. на Ректора на УНСС.

Автор на дисертационния труд: Васил Николаев Бакърджиев

Научен ръководител: доц. д-р Даниела Петрова

Тема на дисертационния труд: „Детерминанти, определящи качеството на одита“

1. Информация за докторанта

Васил Николаев Бакърджиев се дипломира в бакалавърска програма по „Маркетинг“ на Университета за национално и световно стопанство, през 2015 г. През 2017 г. завършва магистърска програма в същият университет по „Финансов контрол и финансово право“. С избраната магистратура академичното развитие на докторанта се насочва в областта на контрола, като през периода на докторантурата той работи и като помощник одитор, с което професионалният опит допълва и обогатява неговата подготовка.

Васил Бакърджиев се е обучавал, съгласно Заповед на Ректора на УНСС № 1018/29.03.2018 г. по докторска програма към катедра „Финансов контрол“ при Финансово-счетоводен факултет на Университета за национално и световно стопанство по научна специалност "Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност" (Финансов контрол). Обучението е осъществено първоначално в редовна, а след това в задочна форма на обучение през периода март 2018 г. – март 2025 г. .

2. Обща характеристика на представения дисертационен труд

А/ Обем и структура

Предложеният за рецензиране дисертационен труд е в обем от 197 стандартни страници компютърно набран текст, в т.ч. приложение – 7 стр. и 4 стр. списък на използваната литература (включени са 100 източника, от които 89 са на латиница). Избрана е класическа схема на структуриране - увод, три глави, заключение.

Трите глави на дисертационния труд следват схемата „теория – емпирично изследване – съпоставка с практиката“, което позволява обобщения и изводи.

Б/ Актуалност на темата, цел, задачи, предмет и обект.

Качеството на одита е във фокуса на общественото внимание през последните десетилетия както поради множеството финансови скандали, в които бяха замесени и одитори, така и поради необходимостта работата на одиторите да добавя стойност за обществото. Липсата на задълбочени изследвания на предлаганото в България качество на одиторските услуги и начина, по който се възприема от заинтересованите лица е допълнителен аргумент в подкрепа на актуалността на темата.

Целта на изследването, така както е формулирана от докторанта, е да анализира основните детерминанти на качеството на одиторските услуги в България, като се направи сравнителен анализ между възприятията на одиторите от Голямата четворка и останалите одиторски компании, както и съпоставка с резултатите от инспекциите за гарантиране качеството на одитите (стр.5). Така формулираната цел съдържа и част от методологията на изследването, което е самостоятелна компонента на процеса на научно изследване. Вместо това би следвало целта да се постави въз основа на направения литературен обзор и откритите нерешени проблеми, което би позволило още на този етап посочване на очаквания принос.

В дисертационния труд са формулирани шест задачи. Задачите са ясно дефинирани, в логическа последователност, позволяваща тяхното изпълнение.

Обект на изследването е качеството на одиторските услуги като фактор за повишаване на доверието на обществото. Подчертана е необходимостта от обективна оценка на качеството на одиторските услуги и едновременно от разбиране на субективните възприятия на одиторите за качеството на предлаганите от тях услуги, доколкото различието между тези две оценки може да бъде пречка за постигане на по-високо качество.

Предмет на изследването са конкретни детерминанти на качеството и тяхното влияние. Като пропуск на аргументацията може да се посочи липсата на обосновка на избора на детерминантите, включени в обхвата на изследването.

Основната изследователска теза е, че „качеството на одиторските услуги се определя от комбинация от фактори, включително работните условия, етичните стандарти, професионалната компетентност и независимостта на одиторите. Одиторските компании, които прилагат ефективни вътрешни контролни механизми и спазват международните одиторски стандарти, демонстрират по-високо качество на услугите си.“

3.Оценка на получените научни и научно-приложни резултати

В **първа глава** на дисертацията е направен анализ на факторите, влияещи върху качеството на одиторските услуги, като същевременно е очертана теоретичната рамка, необходима за разбиране на значението и ролята на качествения одит. Литературният обзор е насочен към изследване на съществуващите подходи и концепции, които дефинират одиторското качество, както и към дефиниране на различни вътрешни и външни фактори, влияещи на ефективността на одиторската дейност. Обхванати са най-

вече съвременни публикации от периода 2020 -2024 г. С тази глава са изпълнени първата задача относно обосноваването на значимостта на качеството на одита за бизнеса и обществото и втора задача, която предполага извършване анализ на публикациите относно същността, измерителите и детерминантите на качеството на одиторската работа.

Втора глава е посветена на проведено анкетно проучване, което осигурява емпирични данни за възприятията на професионалистите в сферата на одиторските услуги. Разработена и приложена е методика за анкетното проучване като сравнимостта е базирана на статистическата техника проверка на хипотези. По-конкретно е използван непараметричен тест при две на брой независими извадки (2 Independent Samples – Mann-Whitney test) за проверка на разлика между тях. Прилагането на статистическите методи е реализирано чрез статистически софтуер IBM SPSS Statistics 26 при 5% риск за грешка. Анализът на резултатите от анкетното проучване е базиран на допускането, че качеството на одит на компаниите от голямата четворка и качеството на одит извън водещите одиторски компании има разлика и тя е в полза на голямата четворка.

Направените във втора глава на разработката анализи и съждения съответстват на следните поставени от докторанта изследователски задачи:

- Идентифициране на детерминантите, които определят качеството на одита в българския контекст;
- Оценка на разликите във възприятията за качеството между одиторите от различни компании, като се акцентира върху възможните предимства и недостатъци, които Голямата четворка притежава в сравнение с по-малките фирми.

Трета глава на дисертационния труд дава допълнителен поглед към качеството на одиторските услуги през призмата на външните оценки чрез инспекциите за гарантиране качеството на дейността на регистрираните одитори (по отношение на одитите на предприятия от обществен интерес) и тези на Съвета за контрол на качеството на одиторските услуги към ИДЕС. Анализът на оценките се базира на източници на данни, които са с вторичен характер – доклади на КПНРО, както и информация от регистъра на регистрираните одитори за дадените оценки през периода 2021 – 2024 г., които всъщност предоставят единствената публично достъпна информация.

Констатациите от регулаторните инспекции са сравнени с резултатите от анкетното проучване, отразени в глава втора на дисертационния труд, с което се осигурява по-широк поглед върху реалното състояние на одиторските услуги в България и основните фактори, които формират качеството на одита.

Резултатите от анкетното проучване, анализът на външните оценки на качеството и сравнението между тях са позволили разработването на модел, който да описва връзките между изследваните детерминанти и качеството на одита с различните нива на възможно въздействие – ниво ангажимент, одитор и регулатор/професионална организация. Моделът е представен в т.3.4 на трета глава, където наред с описание на връзките между качеството на одита като зависима променлива и определени независими променливи, са изведени и основните характеристики на модела, които го правят приложим и

обоснован. С това се решава и петата, поставена в увода задача, а именно „Разработване на концептуален модел за постигане качество на одита чрез оценка и подобрене на определящите го детерминанти“.

Заклучението на научното изследване обобщава изложеното в трите глави и прави цялостни изводи от тях, на основата на които се формулират препоръки. Препоръките обхващат стратегически, организационни и технологични аспекти и в обобщен вид могат да бъдат представени така:

1. Укрепване на вътрешните контролни механизми в малките и средни одиторски компании;
2. Засилване на инвестициите в технологични иновации;
3. Разширяване на програмите за професионално обучение и сертификация;
4. Адаптиране на регулаторната рамка и инструментите, използвани при контрол на качеството към специфичните нужди на различните категории одиторски фирми;
5. Предприемане на мерки за повишаване на общественото доверие в одиторската професия.

С това е изпълнена и шестата поставена задача - Формулиране на препоръки за подобряване на качеството на одиторските услуги в малките и средни компании.

4.Оценка на получените научни и научно-приложни приноси

На база на комплексен анализ, основан на емпирични данни от статистическо изследване и резултатите от инспекциите на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО) е доказана основната теза на изследването, че „Качеството на одиторските услуги се определя от комбинация от фактори, включително работните условия, етичните стандарти, професионалната компетентност и независимостта на одиторите. Одиторските компании, които прилагат ефективни вътрешни контролни механизми и спазват международните одиторски стандарти, демонстрират по-високо качество на услугите си.“

В резултат на своето изследване, докторантът е извел следните пет приноса, групирани в две категории:

Научни приноси

1. Въз основа на задълбочено изследване на литературните източници са систематизирани и обогатени знанията за категорията качество на одиторските услуги, измерителите на качеството и детерминантите, които го определят.
2. Разработен е теоретично обоснован, гъвкав и адаптивен концептуален модел за постигане качество на одита.

Научно-практически приноси

1. Чрез статистическа проверка на хипотези са изведени ключовите детерминанти, които дават конкурентно предимство на одиторските компании от „Голямата четворка“ по отношение на качеството на предоставяните одиторски услуги.

2. Идентифицирани и обяснени са различията между възприятията на одиторите и регулаторната оценка на качеството.

3. На базата на осъществения анализ са формулирани конкретни препоръки за повишаване качеството на професионалната дейност на одиторите.

Идентифицирането и обяснението на различията между възприятията на одиторите и регулаторната оценка на качеството не би могло да се приеме еднозначно за принос, доколкото между обективни и субективни оценки (каквито са възприятията на одиторите) по презумпция има различия. Посоченото не означава, че сравнението и обяснението на различията между възприятията на одиторите и регулаторната оценка на качеството е излишно, а само, че не достатъчно убедително формулирането като принос. Останалите приноси са достатъчни като доказателство за изследователските качества на докторанта.

5.Оценка на публикациите по дисертацията

От докторанта са представени следните три публикации:

1.Васил Бакърджиев „Анализ на оценките за качеството на одитите на предприятия от обществен интерес“ от Научна конференция на тема: Стратегически насоки в развитието на контролните институции в България, Равда 04-06 Октомври 2019г. ISBN 978-619-232-277-9 158-164 стр.

2. Васил Бакърджиев „Детерминанти на качеството на одита: Систематичен литературен обзор“ е-списание на ИДЕС брой 3 на 2024г. ISSN 1314 - 8990

3. Васил Бакърджиев „Детерминанти, определящи качеството на одита: Сравнителен анализ между големите одиторски компании и средните и малки одиторски практики“ е-списание „Пари и култура“ брой 1 2024г. ISSN 2683 – 0965 3-12 стр.

Представените публикации са пряко свързани с темата и съдържанието на дисертационния труд и отговарят на необходимия брой публикации.

6.Оценка на автореферата

Авторефератът, представен от докторанта Васил Николаев Бакърджиев е в обем от 40 страници, вкл. публикации по темата и декларация за оригиналност. Авторефератът съответства на съдържанието на дисертационния труд и представя в синтезиран вид изследваните проблеми и постигнатите резултати. Той отразява основните идеи и осъществени анализи и изследвания, като е отделено преимуществено внимание на ключовите изводи и практическите препоръки. Следва да се посочи ,че недостатъчно синтезирано е представянето на анкетното проучване, което затруднява разбирането на целите, методологията и резултатите от читатели, незапознати с дисертационния труд .

7.Критични бележки, препоръки и въпроси

В представения дисертационен труд са налице определени неточности, пропуски и неясно формулирани мисли. Неясно остава защо докторантът е избрал да изследва именно посочените четири детерминанти - работни условия в одиторските фирми, етични стандарти, професионална компетентност и независимост на одиторите. Липсва аргументация и съпоставка с други детерминанти, изследвани от множество автори.

Считам, че дисертационния труд би спечелил, ако бяха проучени и възприятията на клиентите и най-вече на заинтересованите лица – регулатори (БНБ, КФН), инвеститори, финансиращи институции и др. относно качеството на одиторските услуги и основните детерминанти, както и евентуалните различия в предлаганото качество между одиторите от Fig 4 и останалите.

В тази връзка имам следния въпрос към Васил Бакърджиев:

Как могат да бъдат обяснени някои противоречиви резултати от анкетното проучване? Например, според анкетното проучване и обработените резултати, одиторите извън Голямата четворка притежават по-голяма компетентност (стр.129) от одиторите от Голямата четворка. Този извод не съответства на оценките на качеството на от КПНРО, където 100% от компаниите от Голямата четворка са с оценка „А“, което не се намира в корелация с предполагаема по-ниска компетентност.

8. Заключение

Въпреки направените критични бележки, цялостната ми оценка на труда, базирана на неговата актуалност, структура, съдържание, теоретични обобщения и изведени препоръки, ми дава основание да приема, че в него се съдържат научно-приложни резултати с приносен характер. Докторантът е показал способност да провежда самостоятелно научно-приложно изследване.

Дисертационният труд отговаря на изискванията на ЗРАСРБ, Правилника за неговото приложение и Правилника за учебна дейност в УНСС, част 3 „Доктор“. На тази основа изразявам положително становище, като предлагам на уважаемото научно жури да присъди на Васил Николаев Бакърджиев образователната и научна степен „Доктор“ по професионално направление 3.8. Икономика, научна специалност "Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност" (Финансов контрол).

Дата: 15.04.2025
гр. София

Подпис:
.....
проф. д-р. Емил Асенов