

До спеціалізованої вченої ради  
ДФ 35.051.143  
Львівського національного  
університету імені Івана Франка  
79000, м. Львів, вул. Університетська, 1

## **ВІДГУК**

офіційного опонента, доктора економічних наук, професора,  
професора кафедри аудиту Київського національного економічного  
університету імені Вадима Гетьмана  
Слободяник Юлії Борисівни  
на дисертацію **Карпачової Ольги Володимирівни**  
«Організаційні та методичні аспекти формування робочих документів  
аудитора», подану на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю  
071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування»

### **Актуальність теми дослідження**

Значна увага, що приділяється останніми роками забезпеченню якості аудиторської діяльності, обумовлена значущістю аудиту як важливого інструменту забезпечення надійності фінансової звітності компаній, що визначає посилення вимог до суб'єктів аудиторської діяльності та запровадження суспільного нагляду за їх діяльністю. У сучасному світі бізнес-процеси стають все більш складними, обсяги фінансових операцій зростають, що ускладнюється повсюдним використанням сучасних інформаційних технологій, а також викликами останніх років, пов'язаними з пандемією COVID19 і збройною агресією росії проти України.

Формування робочих документів аудитора є важливою частиною їх роботи для забезпечення ефективності та відповідності стандартам аудиту. Загальна мета цих робочих документів – забезпечити структурований та системний підхід до аудиторської діяльності, щоб гарантувати високий ступінь якості та достовірності аудиторських висновків.

Аналіз порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг, який щорічно оприлюднюється Аудиторською палатою України, свідчить про значні проблеми робочої документації, які негативно впливають і на якість аудиту в цілому. Серед основних порушень є відсутність документування ідентифікації окремих ризиків, аудиторських процедур як дій у відповідь на оцінені ризики, аналітичних процедур, недоліки документування основних елементів розуміння

суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль, неналежне обґрунтування застосованого професійного судження тощо. Враховуючи зазначене, дослідження організаційних і методичних аспектів формування робочих документів дозволить ефективно впроваджувати нові вимоги та вдосконалювати процес аудиту, а розробка ефективних методів формування робочих документів аудитора у контексті диджиталізації зможе покращити продуктивність та точність аудиторської роботи.

Таким чином, дисертаційна робота Карпачової О. В., у якій вирішується наукове завдання, що полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних засад формування аудиторської документації аудиту звітності, складеної за МСФЗ, є безумовно актуальною та своєчасною.

### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами**

Актуальність дисертаційної роботи підтверджується її виконанням відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри облікових технологій і оподаткування Львівського національного університету імені Івана Франка (тема «Обліково-аналітичне і контрольне забезпечення системи бізнес комунікацій», номер державної реєстрації 0121U109219) та кафедри обліку і аудиту Львівського національного університету імені Івана Франка (тема «Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку бізнесу в умовах цифрової економіки», номер державної реєстрації 0121U114604), у межах яких авторкою запропоновано удосконалений методичний підхід до формування аудиторської документації, застосування чек-листів при аудиті фінансової звітності, складеної за МСФЗ; визначено відповідні джерела інформації для забезпечення якості аудиту згідно з МСА; обґрунтовано формування аудиторської документації на основі застосування аналітичних процедур.

### **Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій**

Достовірність та обґрунтованість наукових результатів забезпечена інформаційною базою дослідження, яка включає наукові статті, нормативно-правові акти і стандарти, дані професійних організацій у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Кодекс етики професійних бухгалтерів, фінансову звітність підприємств, складених відповідно до вимог МСФЗ.

У роботі використано різноманітні методи наукових досліджень, а саме: аналіз і синтез, теоретичне узагальнення, моделювання, спостереження, метод аналогій, групування тощо.

Отримані наукові результати апробовані на 11 міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, а також

підтверджуються їх практичним впровадженням у діяльність аудиторських компаній, а також іноземної будівельної компанії.

### **Новизна основних наукових положень, висновків і рекомендацій**

Вивчення змісту дисертації підтверджує, що авторкою розширено методичний інструментарій і розроблено організаційні положення щодо формування робочої документації аудитора. В ході дослідження отримано наукові висновки і результати, які становлять новизну дисертаційної роботи.

1. Здобувачкою розвинуто теоретико-методичні основи формування аудиторської документації аудиту звітності, складеної за МСФЗ, зокрема:

– удосконалено визначення поняття «робочі документи аудитора», що враховує обов'язковість формування аудиторської документації відповідно до вимог МСА з метою забезпечення дотримання високої якості аудитів (стор. 49);

– запропоновано визначення поняття «диджиталізація аудиторської документації», що обґрунтовує організацію, формування, зберігання аудиторської документації за допомогою цифрових технологій (стор. 67-69);

– обґрунтовано використання науково-методичного підходу до аналізу розкриття підприємством інформації при отриманні шкоди та збитків від російської агресії з розробкою відповідного робочого документа аудитора, що є актуальним для вітчизняних та іноземних користувачів фінансової звітності, а також є одним з основних питань при плануванні аудиту (стор. 66-67, Додаток Ж на стор. 239-240);

2. Суттєвим науковим здобутком можна вважати запропонований авторкою комплексний методичний підхід до розробки робочих документів аудитора при аудиті звітності, складеної за МСФЗ, який враховує особливості аудиту першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ (стор. 108-123, рис. 2.6, табл. 2.12), отримання розуміння внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства з урахуванням аналізу наслідків для підприємства пандемії COVID-19 та російської агресії (стор. 62-67), а також містить комплекс розроблених та удосконалених робочих документів: «Аналіз Звіту про управління (корпоративне управління)» (додаток В, стор. 226), Звіт до аудиторського комітету «Додатковий звіт» (додаток Г, стор. 230-231), «Аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища» (стор. 66-67, додаток Д на стор. 232-236), «Аналіз розкриття інформації про вплив COVID-19» (додаток Е, стор. 237-238), «Аналіз розкриття інформації про вплив російської агресії на діяльність підприємства» (Додаток Ж, стор. 239-240), «Аналіз облікової політики на відповідність МСФЗ» (табл. 2.1, стор. 88-89), «Розуміння облікової політики за МСФЗ» (табл. 2.3, стор. 92), «Робочий документ аудитора при здійсненні аналітичних процедур (розрахунок коефіцієнтів при аудиті МСФЗ

звітності)» (табл. 2.5, стор. 98-99), «Робочий документ аудитора при здійсненні аналітичних процедур (порівняння коефіцієнтів при аудиті МСФЗ-звітності)» (табл. 2.6, стор. 100), «Робочий документ аудитора при перевірці розрахунку показника EBITDAW» (табл. 2.9, стор. 103-104), «Робочий документ аудитора при аналізі розкриття інформації щодо управління ризиками» (табл. 2.10, стор. 105), «Аналіз першого застосування МСФЗ» (стор. 119-123, табл. 2.12), «Програма аналізу фінансової звітності на відповідність МСФЗ» (стор. 128, табл. 3.1), Аналіз звітів на відповідність вимогам МСФЗ (табл. 3.5 на стор. 134-135, табл. 3.6 на стор. 138-139, табл. 3.7 на стор. 141, табл. 3.8 на стор. 142-145, табл. 3.9 на стор. 147-149), комплекс робочих документів за сферами бухгалтерського обліку, представлених у п. 3.3 (стор. 170-190) та інші.

3. Авторкою запропонований підхід до формування аудиторської документації за допомогою цифрових технологій, що включає:

– обґрунтування доцільності оформлення робочих документів у системі Ms Excel, як оптимального ресурсного інструменту документування аудиту на всіх його етапах, на підставі проведеного в роботі аналізу переваг і недоліків функціонування популярних в Україні програм для виконання аудиту, зберігання та оформлення аудиторської документації, а також з урахуванням проведеного авторкою опитування аудиторів Київської, Запорізької, Вінницької, Одеської та Львівської областей (стор. 71-74);

– розширення джерел отримання інформації для формування робочих документів і проведення альтернативних процедур при обмеженні аудиту з урахуванням диджиталізації процесів: запропоновано використання соціальних мереж для проведення інтерв'ю та спілкування з відповідними особами підприємства, а також використання ІТ-продуктів для фіксування здійснення альтернативних процедур (Skype, Zoom, Teams, Meeting тощо) (стор. 62-69, табл. 1.4);

4. Ураховуючи актуальність та чутливість питання щодо визначення і розкриття у фінансовій звітності українських підприємств інформації про отримані шкоду та збитки від російської агресії, заслуговує на увагу запропонований здобувачкою підхід до обов'язкового розрахунку показника EBITDA та відповідного застосування при виконанні аудиторських процедур показника EBITDAW з урахуванням наслідків війни – EBITDAW (стор. 100-102).

Таким чином, проведений аналіз дає підстави для висновку про достовірність та обґрунтованість отриманих здобувачкою результатів дослідження та висловлених нею висновків і рекомендацій.

### **Практичне значення отриманих результатів**

Наукові положення, рекомендації та висновки, викладені у дисертації, мають практичне значення для поглиблення теоретико-методичного підходу до формування робочих документів для зовнішніх і внутрішніх аудиторів при аудиті підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ.

Слід позитивно оцінити те, що основні теоретичні та прикладні розробки авторки доведені до рівня практичних рекомендацій, які отримали впровадження в діяльність аудиторських компаній ТОВ «ВСЕСВІТ-АУДИТ» (довідка №10 від 27.01.2023) і ТОВ «КРЕСТОН ДЖІ СІ ДЖІ АУДИТ» (довідка №16012023 від 16.01.2023), а також при підготовці управлінської звітності у будівельній компанії DİMAX SULTAN 2699 İNŞAAT GAYRİMENKUL SAĞLIK TURİZMİ OTOMOTİV SANAYİ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ (довідка №12/22 від 30.12.2022).

Окремі результати застосовуються в освітньому процесі Львівського національного університету імені Івана Франка при викладанні навчальних дисциплін «Аудит», «Організація і методика аудиту» та «Фінансова звітність за міжнародними стандартами» під час підготовки фахівців за освітніми рівнями «бакалавр» і «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (довідка № 2734 – Н від 26.10.2023).

### **Повнота викладення наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації**

Наукові положення, висновки і рекомендації, представлені у дисертації, достатньо повно висвітлені в опублікованих наукових працях здобувачки. Загальна кількість публікацій становить 20 наукових праць загальним обсягом 27,15 друк. арк., з яких: 2 статті у періодичних виданнях, що індексуються у Web of Science, 5 статей у періодичних наукових виданнях України, що зареєстровані в міжнародних наукометричних базах даних, 11 публікацій апробаційного характеру в інших наукових виданнях, а також посібник і збірник лекцій науково-практичного характеру, на який отримано Свідоцтво про реєстрацію авторського права на твір.

### **Структура та обсяг дисертації**

Дисертаційна робота є цілісною, логічно побудованою, завершеною науковою працею. Робота написана державною мовою із коректним застосуванням наукового стилю. Структура роботи повністю відповідає «Вимогам до оформлення дисертації», затвердженим наказом Міністерства

освіти і науки України від 12.01.2017 № 40 і зареєстрованим в Міністерстві юстиції України від 03.02.2017 за № 155/30023.

До повного обсягу дисертації, що складається з 384 сторінок, входять анотації українською та англійською мовами, перелік умовних позначень, вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел із 140 найменувань, 12 додатків. Основний зміст дисертації викладено на 200 сторінках. Дисертація містить 44 таблиці і 20 рисунків.

### **Дотримання академічної доброчесності**

Порушень академічної доброчесності (академічного плагіату, фабрикації, фальсифікації) у дисертації та наукових працях, у яких висвітлені основні наукові результати дослідження Карпачової О. В., не виявлено. У дисертаційній роботі є посилання на відповідні джерела інформації та коректне цитування наукових публікацій.

### **Зауваження та дискусійні положення дисертаційної роботи**

У цілому позитивно оцінюючи наукове і практичне значення одержаних у дисертації Карпачової О. В. результатів, зупинимось на окремих положеннях, що, на наш погляд, є дискусійними:

1. При класифікації робочих документів відповідно до стадій аудиту (стор. 31-32) авторка зазначає серед користувачів плану та програми аудиту керівництво підприємства. На наш погляд, програму аудиту навряд чи доцільно розкривати для керівництва підприємства, оскільки, як вказує сама здобувачка «... програма аудиту дійсно є інструкцією для виконання тестування контролю та деталей, яка допомагає контролювати виконання аудиторських процедур та відслідковувати запланований час» (п. 3.3, стор. 170). Отже, вважаємо, що призначення програм аудиту, деталізація інформації у них робить недоречним їх розкриття для керівництва підприємства.

2. При визначенні поняття «робочі документи аудитора» авторка наголошує на тому, що «...поняття повинно містити концептуальну основу фінансової звітності та обов'язковість формування аудиторської документації на всіх етапах аудиту у відповідності до вимог міжнародних стандартів аудиту» (стор. 48). Цілком погоджуючись із важливістю доповнення існуючого поняття «робочі документи аудитора» обов'язковістю формування аудиторської документації відповідно до вимог МСА, що спрямоване на забезпечення високої якості аудитів, вважаємо недоцільним включати до поняття концептуальну основу фінансового звітування, оскільки у такому випадку потрібно було б давати окремі визначення робочим документам при застосуванні різних концептуальних основ. Так, наприклад, в Україні потрібно

було б давати окремі визначення робочих документів аудитора при аудиті за НП(С)БО, НП(С)БОДС або за іншими вимогами. При цьому запропоноване авторкою визначення терміну «робочі документи аудитора» є універсальним, може застосовуватися для різних концептуальних основ, а тому, на нашу думку, не потребує їх конкретизації у визначенні.

3. Запропонований здобувачкою алгоритм оформлення аудиторської документації при вибірковій інвентаризації під час обмеження (табл. 1.4 на стор. 62-63) доцільно було представити у вигляді блок-схеми (алгоритму), а не в табличній формі, що покращило б унаочнення послідовності дій аудиторів та їх результату. Також в алгоритмі аналізу облікової політики та його впливу на формування аудиторської документації (рис. 2.2 на стор. 82) не зображено зв'язок планування тестів контролю при відповідності облікової політики МСФЗ та плану аудиту, що є логічним кроком у послідовності формування робочої документації.

4. Авторка у деяких робочих документах застосовує поняття «навмисні помилки» (табл. 2.2 на стор. 90, табл. 2.3 на стор. 92). На наш погляд, натомість до навмисних дій (або бездіяльності) доречно застосовувати поняття «навмисні викривлення», що передбачено МСА.

5. У цілому позитивно оцінюючи запропонований авторкою методичний підхід до урахування шкоди та збитків від війни у розрахунку показника ЕВІТДАW (прибуток до сплати відсотків, податків, амортизації та наслідків війни) (стор. 101-104, табл. 2.7, 2.9), зауважимо, що потребує додаткового дослідження та обґрунтування порядок оцінювання завданої російською агресією шкоди та збитків, розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності та механізми перевірки аудиторами точності проведених підприємством розрахунків.

Разом з тим зазначені недоліки у цілому не знижують науково-теоретичну та практичну значущість результатів дослідження, не впливають на загальну позитивну оцінку роботи і можуть бути предметом дискусії під час захисту.

## **Висновок**

Ознайомлення зі змістом дисертаційної роботи і наукових публікацій здобувачки дає підстави для висновку, що дисертація Карпачової О. В. на тему «Організаційні та методичні аспекти формування робочих документів аудитора» є завершеною, логічно побудованою, самостійною науковою працею. Зміст дисертаційної роботи цілком відповідає обраній темі дослідження та профілю спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Наукові результати,

висновки і рекомендації мають наукову новизну, теоретичне і практичне значення для розвитку теорії і практики організації формування аудиторської документації при проведенні аудиту підприємств, що складають звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів.

У цілому дисертаційна робота Карпачової О. В. з точки зору її актуальності, змісту, наукової обґрунтованості положень і рекомендацій, сукупності досліджених питань, наукового рівня, теоретичного і практичного значення задовольняє вимогам Постанови Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 № 44 «Про затвердження Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії» (із змінами, внесеними згідно з постановами Кабінету Міністрів України від 21.03.2022 року № 341 та від 19.05.2023 року № 502) та наказу МОН України від 12.01.2017 № 40 «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації», а її автор – Карпачова Ольга Володимирівна – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

### **Офіційний опонент:**

Доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри аудиту Київського  
національного економічного університету  
імені Вадима Гетьмана

Юлія СЛОБОДЯНИК