

**Разовій спеціалізованій вченій раді
Державного університету «Житомирська Політехніка»**

ВІДГУК

офіційного опонента, кандидата економічних наук, доцента

МУЛИК ТЕТЯНИ ОЛЕКСІЇВНИ

на дисертаційну роботу

ІВАНКОВА ПАВЛА МИКОЛАЙОВИЧА

на тему «Обліково-аналітичне забезпечення судової економічної експертизи», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

Актуальність теми дисертації та її зв'язок з науковими дослідженнями

Актуальність теми дисертації П.М. Іванкова обумовлена суттєвим зростанням ролі судової економічної експертизи у забезпеченні ефективного правосуддя, протидії економічній злочинності та документуванні наслідків збройної агресії проти України. В умовах воєнного стану, масштабних економічних збитків, відновлення держави та інтеграції України до європейського правового простору значно зростають вимоги до достовірності, повноти й доказової сили експертних висновків, що безпосередньо залежить від якості обліково-аналітичного забезпечення судово-експертної діяльності. Особливої актуальності ця проблематика набуває в контексті необхідності визначення збитків, завданих війною, розслідування економічних злочинів, контролю за використанням бюджетних коштів і забезпечення належної доказової бази для національних та міжнародних судових проваджень.

Проблематика дослідження має вагоме наукове та практичне значення. Суттєве збільшення кількості кримінальних проваджень, пов'язаних із фінансовими правопорушеннями, відновленням інфраструктури, публічними закупівлями, відшкодуванням воєнних збитків та цифровізацією господарської діяльності зумовлює необхідність удосконалення методологічних засад використання обліково-аналітичної інформації під час проведення судових економічних експертиз. Водночас чинна система методичного забезпечення судової економічної експертизи не повною мірою враховує сучасні виклики, пов'язані з розвитком цифрових технологій, необхідністю дослідження складних фінансових схем та нових форм

економічних правопорушень, що об'єктивно потребує її подальшого наукового розвитку.

Дисертаційне дослідження спрямоване на вирішення важливого наукового завдання щодо розвитку теоретико-методологічних засад обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи та формування сучасного методичного інструментарію експертної діяльності, що сприятиме підвищенню якості експертних висновків, зміцненню їх доказового значення та удосконаленню практики судової експертизи в Україні.

Про актуальність обраної теми свідчить і її відповідність пріоритетним напрямам наукових досліджень Державного університету «Житомирська політехніка», оскільки дисертаційна робота виконувалася у межах фундаментальної науково-дослідної теми «Методологія та обліково-аналітичні інструменти судової економічної експертизи для виявлення та оцінки економічних збитків» (державна реєстрація 0125U001630). У межах зазначеної теми автором досліджено питання розвитку обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи, удосконалення її методичного інструментарію та підходів до формування обґрунтованих експертних висновків.

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій

Достовірність та обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертаційній роботі Іванкова Павла Миколайовича, забезпечується логічною побудовою дослідження, відповідністю отриманих результатів поставленим меті та визначеним завданням, використанням сучасного комплексу загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, а також ґрунтовним опрацюванням вітчизняних і зарубіжних наукових праць, нормативно-правових актів та емпіричних матеріалів у сфері судової економічної експертизи.

Методичний апарат дослідження є достатньо обґрунтованим, логічно побудованим і відповідає поставленим меті та завданням дисертаційної роботи. Автором коректно використано методи аналізу, синтезу та наукового абстрагування для розкриття теоретичних засад судової економічної експертизи, її різновидів та обліково-аналітичного забезпечення. Аналіз нормативно-правового регулювання здійснено із застосуванням методів формально-логічного аналізу, а порівняльний аналіз забезпечив зіставлення вітчизняної практики із зарубіжними підходами у сфері forensic accounting та методиками виявлення шахрайства. Використання системного підходу й діалектичного пізнання економічних явищ дозволило комплексно дослідити матеріали кримінальних проваджень та результати судових економічних

експертиз. Доцільним є застосування синергетичного методу для дослідження етичних засад діяльності судового економічного експерта та оцінювання ризиків порушення його незалежності. Обґрунтованим також є використання методу експертного опитування разом із методами узагальнення та інтерпретації отриманих результатів, що дало можливість виявити сучасні тенденції та проблеми розвитку обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи в умовах воєнного стану. Застосування системно-функціонального методу та методу моделювання забезпечило розроблення тривірневої моделі обліково-аналітичного забезпечення і концепції її розвитку. Представлення результатів дослідження із використанням графічного та табличного методів сприяє їх логічному сприйняттю та підтверджує належний рівень методичної культури виконаного дослідження.

Інформаційною основою дослідження стали праці вітчизняних і зарубіжних учених, нормативно-правові акти України, міжнародні документи у сфері судово-експертної діяльності та forensic accounting, міжнародні стандарти, офіційні матеріали Міністерства юстиції України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, органів судової влади, матеріали Єдиного державного реєстру судових рішень, результати експертного опитування судових експертів, а також аналітичні матеріали міжнародних організацій. Використання різнопланової інформаційної бази забезпечило належний рівень об'єктивності дослідження та достовірності сформульованих наукових положень.

Апробація результатів дисертації засвідчує їх наукову й прикладну надійність. Положення та рекомендації дослідження впроваджено в діяльність різних суб'єктів, залучених до судово-економічного дослідження, таких як Експертно-криміналістична установа (м. Одеса), Громадська організація «Всеукраїнська незалежна науково-дослідна експертна спілка», Адвокатське об'єднання «ІН ТРАСТ» (м. Київ) та суб'єктів господарювання, які здійснюють обліково-аналітичне забезпечення об'єктів власної діяльності, а саме ТОВ «Втормаг» та ТОВ «Інженіринг-Аналітика».

Високий рівень наукової апробації підтверджується оприлюдненням основних результатів дисертаційного дослідження у фахових наукових виданнях та їх представленням на міжнародних науково-практичних конференціях, що забезпечило належну наукову дискусію та перевірку отриманих результатів у професійному середовищі.

Структура та новизна наукових положень, висновків і рекомендацій дисертації

Дисертаційна робота Іванкова Павла Миколайовича має чітку логіку викладу матеріалу, складається зі вступу, трьох змістовних розділів,

висновків, списку використаних джерел та додатків. Така побудова забезпечила послідовне розкриття поставленої мети і завдань дослідження.

У першому розділі зосереджено увагу на теоретичних засадах функціонування судової економічної експертизи через характеристику її поняття та класифікацію різновидів, проаналізовано нормативно-правове та інституційне забезпечення обліково-аналітичних процесів для цілей судової економічної експертизи та визначено основні етичні принципи судового економічного експерта з прив'язкою до їх ролі у забезпеченні доказовості висновків. Науковим результатом стало поглиблення теоретичних положень щодо поняття «судова економічна експертиза» через обґрунтування розширення предметної сфери експертних досліджень, уточнення принципу професійної компетентності судового економічного експерта, систематизація факторів викривлення обліково-аналітичної інформації для цілей судово-економічної експертизи.

У другому розділі розглянуто питання організації обліково-інформаційного забезпечення судових економічних досліджень, систематизовано й розширено методiku дослідження використання облікової інформації при проведенні судових економічних експертиз в умовах воєнного стану та розкрито специфіку аналізу використання обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи для створення доказової бази слідства та суду. Достовірність та надійність отриманих результатів підтверджується широким використанням емпіричних методів дослідження.

До важливих наукових результатів слід віднести пропозиції щодо моделювання системи обліково-аналітичного забезпечення судово-економічної експертизи шляхом її деталізації не лише за рівнями (нормативний, інституційний, інформаційний, методичний, процесуальний та результативний рівні), але й за особливостями реалізації зазначених рівнів у розрізі експертних економічних спеціальностей. До вагомих наукових результатів віднесені розробки по використанню методик виявлення шахрайства шляхом реалізації доказової, аналітичної та діагностичної функцій судової економічної експертизи.

Третій розділ присвячено розробці концепції обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи з опрацьованими передумовами та факторами її трансформації та отриманими практичними результатами впровадження шляхом формування методичних засад забезпечення судово-економічної експертизи публічних закупівель. Важливими результатами є розробка концепції обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи, побудованої на типології професійного судження судового експерта та трьох типах експертного мислення, визначення етапів та меж використання штучного інтелекту в процесі експертного дослідження та

адаптація інструментів судової експертизи до виявлення збитків у публічних закупівлях.

Дисертаційна робота вирізняється цілісністю наукової концепції, логічною побудовою та послідовністю викладу матеріалу, а отримані результати є науково обґрунтованими, практично орієнтованими та становлять вагомий внесок у розвиток методології й організації обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи.

Наукове значення та практична цінність наукових результатів дисертації

Наукова новизна роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці організаційних положень та методичних рекомендацій щодо розвитку обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи як основи достовірного експертного висновку для цілей правосуддя. Отримані результати, які винесено на захист, мають елементи наукової новизни, що підтверджується їх докладним викладом у дисертаційній роботі.

Основні наукові результати, які характеризуються науковою новизною та мають особистий внесок здобувача, включають:

- вперше розроблено концепцію обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи, побудованої на типології професійного судження судового експерта та трьох типах експертного мислення — документально-перевірочному, аналітико-інтерпретаційному і фінансово-реконструктивному, які реалізуються через документальний, аналітичний та реконструктивний рівні обліково-аналітичного забезпечення;
- удосконалено систему обліково-аналітичного забезпечення судово-економічної експертизи шляхом її представлення як шестирівневої моделі, що включає нормативний, інституційний, інформаційний, методичний, процесуальний та результативний рівні, об'єднані у два взаємопов'язані блоки - нормативно-інституційне інформаційне середовище та методично-процесуальний механізм трансформації інформації у доказовий результат з деталізацією особливостей реалізації зазначених рівнів у розрізі експертних економічних спеціальностей;
- удосконалено методичне забезпечення судової економічної експертизи в частині використання методик виявлення шахрайства в системі її обліково-аналітичного забезпечення в розрізі доказової, аналітичної та діагностичної функцій судової експертизи;
- набули подальшого розвитку змістовне поглиблення поняття «судова економічна експертиза» через обґрунтування розширення предметної сфери експертних досліджень, що полягає у застосуванні поєднання ретроспективного і прогностичного аналізу, аналітичних моделей (зокрема,

моделей виявлення маніпуляцій звітністю), аналізу поведінкових факторів та організаційній незалежності та можливості ініціативного дослідження без порушення процесуальної природи судової економічної експертизи;

- набули подальшого розвитку трактування принципу професійної компетентності судового економічного експерта через виділення її попереджувальної та методично-аналітичної складових, реалізованих відповідно на етапах прийняття експертного завдання та проведення експертного дослідження, а також систематизація ризиків порушення незалежності судового економічного експерта за двома організаційними формами його діяльності;

- набули подальшого розвитку методичне забезпечення судово-економічної експертизи у сфері закупівель шляхом адаптації методичного інструментарію аудиту публічних закупівель до завдань судово-експертного дослідження.

Теоретична значущість результатів дисертаційного дослідження полягає у поглибленні наукового розуміння обліково-аналітичного забезпечення формування і використання інформації для судових економічних експертиз, а також у розробленні організаційних пропозицій та методичних засад удосконалення проведення судових економічних експертиз для цілей створення надійної доказової бази судових рішень.

Практична значущість дисертації визначається можливістю використання запропонованих теоретичних розробок, методичних рекомендацій і прикладних рішень під час проведення судових економічних експертиз.

Практичне значення та впровадження результатів дослідження

Представлені довідки та акти впровадження результатів дисертаційного дослідження П.М. Іванкова дозволяють зробити висновок про їх успішну апробацію і можливість поширення зазначених пропозицій в роботі суб'єктів судової економічної експертизи, окремих судових експертів. Зокрема, результати дисертаційного дослідження створюють можливості для:

- удосконалення обліково-аналітичного забезпечення судових економічних експертиз за експертними спеціальностями 11.1–11.3 шляхом поглиблення аналітичної складової методик виконання експертних досліджень;

- диференційованого застосування методик виявлення шахрайства відповідно до виду експертного завдання та процесуальних меж судової економічної експертизи;

- систематизації нормативного, інституційного, інформаційного, методичного та процесуального забезпечення судової економічної експертизи,

що сприяє підвищенню якості організації експертного процесу та обґрунтованості експертних висновків;

- удосконалення методичних підходів до дослідження фінансово-господарських операцій, пов'язаних із викривленням фінансової звітності, документальними розбіжностями та кримінальними провадженнями у сфері публічних закупівель;

- підвищення ефективності процедур оцінювання ризиків викривлення фінансової інформації та виявлення аномальних фінансово-господарських операцій у системі внутрішнього контролю суб'єктів господарювання;

- формування підходів до оцінювання надійності обліково-аналітичної інформації, сформованої в умовах цифровізації, використання електронних документів і технологій штучного інтелекту, з урахуванням ризиків маніпулювання цифровими обліковими даними.

Результати дослідження були впроваджені у діяльність:

Експертно-криміналістичної установи (м. Одеса) щодо обліково-аналітичного забезпечення експертних спеціальностей 11.1–11.3 в частині поглиблення аналітичної складової в методиках виконання завдань експертних досліджень та пропозиції щодо впровадження диференційованого підходу до використання методик виявлення шахрайства (довідка № 4 від 14.01.2026 р.);

Громадської організації «Всеукраїнська незалежна науково-дослідна експертна спілка» для систематизації обліково-аналітичного забезпечення судових економічних експертиз та врахування дії принципу професійної компетентності в якості базового етичного принципу діяльності судового економічного експерта (акт апробації № 01/12 від 01.12.2025 р.);

ТОВ «Втормаг» щодо застосування методик виявлення шахрайства, (довідка № 02/003-26 від 12.02.2026 р.);

Адвокатського об'єднання «ІН ТРАСТ» щодо методичних підходів використання облікової та аналітичної інформації під час дослідження ознак фальсифікації фінансово-господарських операцій, матеріалів кримінальних проваджень у сфері публічних закупівель (довідка № 11/03/2026/АО/1 від 11 березня 2026 р.);

ТОВ «Інженіринг-Аналітика» в частині оцінки надійності обліково-аналітичної інформації, сформованої в умовах цифрових технологій та алгоритмів штучного інтелекту (довідка № 01/10/04 від 10.04.2026 р.).

У підсумку, результати дисертаційного дослідження формують комплексну методичну та практичну основу для удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи як інструмента справедливого правосуддя.

Повнота висвітлення наукових положень, висновків і рекомендацій в опублікованих працях

Основні положення дисертації Іванкова Павла Миколайовича знайшли своє відображення у 10 наукових публікаціях, загальний обсяг яких становить 5,17 д.а., з яких 4,58 д.а. належать особисто автору.

Серед зазначених публікацій чотири наукові статті, опубліковані у економічних фахових виданнях України категорії «Б», затверджених наказами Міністерства освіти і науки України, одна стаття – у фаховому виданні, що включене до наукометричної бази Web of Science та п'ять тез доповідей, опублікованих у збірниках матеріалів міжнародних науково-практичних конференцій

Опубліковані наукові праці повною мірою відображають основні результати дисертаційного дослідження, висвітлюють його ключові наукові положення, висновки, методичні підходи та практичні рекомендації, забезпечуючи їх доступність для наукової спільноти, професійне обговорення та практичне використання.

Дискусійні положення та зауваження щодо дисертації

Відзначаючи актуальність, наукову новизну та очевидне практичне значення результатів дисертаційного дослідження Іванкова П.М., присвяченого важливому питанню формування доказової бази для слідства і суду в умовах воєнного стану та цифровізації, вважаємо за необхідне висловити низку дискусійних положень, побажань та зауважень методичного і теоретичного характеру:

1. У дисертації здобувач обґрунтовує доцільність використання аналітичних інструментів міжнародних підходів судової бухгалтерії (forensic accounting) у системі обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи (СЕЕ). Проте в роботі недостатньо чітко розмежовано, які саме інструменти можуть бути імплементовані безпосередньо в процесуальну діяльність судового експерта, а які – через жорстку нормативну регламентацію в Україні (зокрема КПК та Закону «Про судову експертизу») – можуть застосовуватися виключно як позапроцесуальні (наприклад, на етапі досудового розслідування чи аудиту). Зважаючи на те, що forensic accounting на Заході має проактивний і часто ініціативний характер, механічне перенесення його методів в умови ретроспективного та суворо регламентованого українського судочинства потребує більшої деталізації та нормативного супроводу (Розділ 1 п 1.1., С. 36-41).

2. У третьому розділі здобувач визначає межі допустимого використання технологій ІІІ на етапах накопичення, структурування та попереднього аналізу даних, наголошуючи на неможливості делегування ІІІ

функцій оцінки доказів та формування остаточного висновку. Повністю поділяючи цю думку, варто зауважити, що автор не запропонував чітких методичних критеріїв або «маркерів безпеки», за якими судово-експертне співтовариство чи органи контролю могли б перевірити, чи не було висновок експерта (або його аналітичну частину) приховано чи повністю згенеровано ШІ, що створює ризики для юридичної прийнятності такого доказу в суді. (Розділ 3, п. 3.1, С. 170-183).

3. В дисертації автор слушно звертає увагу на проблеми документування господарських операцій та руйнування первинних носіїв інформації під час війни. Втім, пропонуючи фінансово-реконструктивний підхід (особливо для спеціальності 11.3), дисертант не повною мірою розкрив методику дій експерта за умов тотальної або критичної відсутності первинних документів на підприємстві, коли єдиними доступними джерелами є дескриптивні дані електронних реєстрів чи непрямі податкові бази даних контрагентів. Хотілося б почути чіткіший алгоритм дій експерта щодо оцінки допустимості таких «цифрових слідів» як повноцінних доказів (Розділ 3, п. 3.2, С. 192-198).

4. У підрозділі 3.3 дисертант розглядає розробку методичного забезпечення СЕЕ у сфері публічних закупівель шляхом адаптації інструментарію аудиту. Разом з тим, державний фінансовий аудит закупівель оцінює передусім ефективність та доцільність використання коштів, тоді як судова експертиза повинна давати чітку документально підтверджену відповідь про наявність і розмір матеріальних збитків (шкоди). У роботі варто було б чіткіше провести межу між аудиторською оцінкою «неефективності» та експертним розрахунком «кримінально значущих збитків» у публічних закупівлях (Розділ 3, п. 3.3., С. 208-221).

Висловлені зауваження та дискусійні питання не знижують загальну високу наукову і практичну цінність дисертаційного дослідження Павла Миколайовича Іванкова. Вони свідчать про глибокий і багатоаспектний характер проведеного аналізу та можуть послужити орієнтирами для подальшої наукової дискусії під час публічного захисту.

Загальний висновок

Дисертація Іванкова Павла Миколайовича «Обліково-аналітичне забезпечення судової економічної експертизи» написана на актуальну тему і є комплексним дослідженням, яке вирішує завдання обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи для створення надійного і об'єктивного інструменту правосуддя. Робота містить нові науково обґрунтовані теоретичні положення та корисні для теорії та практики організаційно-методичні рекомендації, що мають важливе значення для розвитку обліково-аналітичної науки.

За змістовними та формальними ознаками дисертація відповідає вимогам Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 44 від 12.01.2022 р. та Вимогам до оформлення дисертації, затверджених наказом Міністерства освіти та науки України № 40 від 12.01.2017 р., а її автор – Іванков Павло Миколайович – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

Офіційний опонент:

**завідувач кафедри аналізу та аудиту
Вінницького національного
аграрного університету
кандидат економічних наук, доцент**

Тетяна МУЛИК

**Особистий підпис
засвідчую**

**Начальник відділу
кадрів ВНАУ**



Анастасія Трощинська