

**До разової спеціалізованої вченої ради
Державного університету «Житомирська політехніка»**

ВІДГУК

офіційного опонента, доктора економічних наук, професора
Шалімової Наталії Станіславівни
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 дослідження

та її зв'язок з науковими програмами, планами, темами

Судова економічна експертиза має тривалу історію становлення та функціонування, зумовлену потребами судової системи, правоохоронних органів та інших державних інституцій у використанні спеціальних економічних знань для дослідження обставин, що мають значення для судового розгляду. Відлік сучасного етапу розвитку цієї системи доцільно пов'язувати з прийняттям 25 лютого 1994 року Закону України «Про судову експертизу» № 4038-XII¹, а отже, її функціонування в незалежній Україні має вже понад тридцятирічну історію.

Водночас тривалість функціонування сформованої системи не зменшує необхідності її постійного вдосконалення. Стрімкий розвиток економічної та цифрової інфраструктури, ускладнення господарських операцій, поширення електронного документообігу, автоматизованих облікових систем і технологій штучного інтелекту, поява нових способів викривлення облікової інформації та фінансової звітності істотно трансформують об'єкти й інформаційну базу судової економічної експертизи. Потреба в судовій економічній експертизі

¹ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>

зростає у зв'язку з розширенням інституційної системи протидії економічним правопорушенням, наприклад діяльністю Бюро економічної безпеки України, у практиці якого результати аналітичних досліджень і висновки судово-економічних експертиз використовуються для підтвердження схем ухилення від оподаткування, визначення розміру несплачених податків та завданих державі збитків².

Це зумовлює необхідність оновлення методичного інструментарію економічної експертизи, поглибленні аналітичної складової експертних досліджень та розвитку обліково-аналітичного забезпечення, здатного гарантувати належну повноту, достовірність і доказову цінність результатів експертизи в сучасних умовах.

Обраний напрям дисертаційного дослідження узгоджується з положеннями стратегічних і програмних документів України, що визначають пріоритети зміцнення національної та економічної безпеки, підвищення ефективності правосуддя, протидії економічним правопорушенням і цифрової трансформації інформаційних процесів. Зокрема, положення роботи відповідають Стратегії національної безпеки України, затвердженій Указом Президента України від 14.09.2020 № 392/2020³; Цілям сталого розвитку України на період до 2030 року, затвердженим Указом Президента України від 30.09.2019 № 722/2019⁴, насамперед цілі 16 «Мир, справедливість та сильні інститути», що передбачає забезпечення доступу до правосуддя та розвиток ефективних і підзвітних інституцій; Національній економічній стратегії на період до 2030 року, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 179⁵. Чітким є зв'язок тематики дисертації з Комплексним стратегічним планом реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023–2027 роки, схваленим Указом Президента

² https://esbu.gov.ua/news/17-fopiv-i-84-mln-hrn-dokhodu-beb-likvidovalo-v-mykolaivskii-oblasti-skhemu-droblennia-biznesu?utm_source=chatgpt.com

³ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392/2020#Text>

⁴ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text>

⁵ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text>

України від 11.05.2023 № 273/2023⁶, яким передбачено формування незалежної та ефективної системи судово-експертного забезпечення правосуддя, застосування ризик-орієнтованих підходів та інструментів інформаційно-аналітичної діяльності.

З цих позицій дослідження Іванкова Павла Миколайовича на тему «Обліково-аналітичне забезпечення судової економічної експертизи» є сучасним і актуальним, оскільки відповідає потребам розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку, аналізу та судової економічної експертизи, підвищення якості експертних досліджень і доказової цінності висновків судового експерта.

Дисертаційну роботу виконано відповідно до пріоритетних напрямів науково-дослідної діяльності Державного університету «Житомирська політехніка», зокрема в межах фундаментальної науково-дослідної роботи «Розвиток методології та інструментів судової економічної експертизи для оцінки економічних збитків» (номер державної реєстрації 0125U001630). У межах зазначеної теми автором досліджено інструменти й методи проведення судової економічної експертизи та особливості формування її обліково-аналітичного забезпечення. Одержані результати спрямовані на розвиток системного підходу до виконання завдань судовим експертом, підвищення повноти й надійності дослідження економічної інформації та забезпечення обґрунтованості й об'єктивності експертного висновку.

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій

Достовірність та об'єктивність наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації Іванкова Павла Миколайовича, забезпечуються належним рівнем теоретичного обґрунтування, вивченням праць вітчизняних і зарубіжних учених, комплексним і взаємопов'язаним

⁶ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/273/2023#Text>

застосуванням обґрунтованої сукупності загальнонаукових, спеціальних та прикладних методів, адекватних меті й завданням дослідження, що дало змогу всебічно розкрити проблематику, забезпечити належну наукову аргументованість одержаних результатів та сформулювати висновки і рекомендації, які характеризуються теоретичною новизною та практичною цінністю.

Для досягнення поставленої мети та розв'язання завдань дисертаційного дослідження автором використано комплекс методів, зокрема: аналіз, синтез і наукове абстрагування - для дослідження теоретичних засад судової економічної експертизи, характеристики її різновидів та уточнення змісту поняття її обліково-аналітичного забезпечення; формально-логічний аналіз - для вивчення нормативно-правового регулювання судово-експертної діяльності; порівняльний аналіз - для узагальнення зарубіжного досвіду судової бухгалтерії, дослідження методів виявлення шахрайства; системний підхід і метод діалектичного пізнання економічних явищ - для опрацювання матеріалів кримінальних проваджень і судових рішень, пов'язаних із використанням результатів судової економічної експертизи; синергетичний метод - для встановлення взаємозв'язку між принципами професійної етики судового економічного експерта, етапами проведення експертного дослідження та ризиками порушення його незалежності; метод експертного опитування, узагальнення та інтерпретації його результатів - для оцінювання впливу воєнного стану на обліково-аналітичне забезпечення судової економічної експертизи; системно-функціональний метод і метод моделювання - для розроблення трирівневої моделі обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи.

Автором опрацьовано 224 джерела, серед яких: нормативно-правові документи, праці провідних українських та зарубіжних науковців з означеної проблематики, рекомендації, періодичні видання, матеріали офіційних сайтів тощо. При цьому із 224 джерел - 80 джерел на іноземній мові, які включають як наукові статті, так і офіційні рекомендації та звіти.

Положення й рекомендації дисертації впроваджено в діяльність підприємств реального сектору економіки (ТОВ «Втормаг», ТОВ «Інженіринг-Аналітика»), адвокатського об'єднання (АО «ІН ТРАСТ»), профільної громадської організації (ГО «Всеукраїнська незалежна науково-дослідна експертна спілка») та експертно-криміналістичної установи. Така апробація результатів дослідження в діяльності суб'єктів, які виконують різні функції та відіграють різні ролі в експертному процесі, підтверджує їх практичну значущість, універсальність і можливість застосування як безпосередньо під час проведення судових економічних експертиз, так і на етапах формування, перевірки, аналізу та правової оцінки обліково-аналітичної інформації, удосконалення систем внутрішнього контролю, виявлення ризиків шахрайства й дослідження фінансово-господарських операцій. Залучення до впровадження суб'єктів різного функціонального призначення підтверджує достовірність одержаних результатів, їх практичну значущість, міждисциплінарний характер і придатність до застосування в різних організаційних та інформаційних умовах.

Високий рівень наукової апробації підтверджується оприлюдненням основних результатів на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях, а також публікацією 10 наукових праць, у тому числі 1 статті у співавторстві у науковому виданні, яке включене в базу Scopus, 4 статей у фахових виданнях та 5 тез в матеріалах конференцій.

Застосування обґрунтованого комплексу методів дослідження, використання репрезентативної інформаційної бази, апробація одержаних результатів у науковому та професійному середовищі, а також їх упровадження в діяльність суб'єктів, які виконують різні функції в процесі формування, дослідження та використання обліково-аналітичної інформації, підтверджують належний рівень обґрунтованості й достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій дисертації та засвідчують їх вагомий практичний значущість для розвитку судової економічної експертизи.

Структура та основні наукові результати дисертації

Структура дисертації є логічною та послідовною: від розкриття теоретичних, нормативно-інституційних і етичних засад судової економічної експертизи автор переходить до аналізу сучасного стану її обліково-інформаційного забезпечення та обґрунтування напрямів його розвитку в умовах цифровізації, використання штучного інтелекту та зростання складності економічних правопорушень. Така побудова забезпечує послідовне розкриття поставленої мети і завдань дослідження.

У першому розділі розкрито теоретичні, нормативно-правові, інституційні та етичні засади судової економічної експертизи. Уточнено її сутність, види та ґносеологічну природу, визначено структуру обліково-аналітичного забезпечення за нормативним, інституційним, інформаційним, методичним, процесуальним і результативним рівнями. Вагомими результатами є удосконалення підходу до повторної експертизи, а також формування системи етичних принципів судового економічного експерта з виокремленням професійної компетентності та незалежності як ключових передумов доказовості експертного висновку.

У другому розділі досліджено сучасний стан обліково-інформаційного забезпечення судових економічних експертиз за спеціальностями 11.1–11.3, особливості його функціонування в умовах воєнного стану та використання для формування доказової бази слідства і суду. Запропоновано документально-перевірочний, аналітико-інтерпретаційний і фінансово-реконструктивний підходи до організації експертного дослідження, а також трирівневу модель обліково-аналітичного забезпечення. Встановлено основні проблеми якості, доступності й цифрової трансформації облікової інформації, визначено роль аналітичних процедур і професійного судження експерта.

Третій розділ присвячено розвитку обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи в умовах цифровізації, використання технологій штучного інтелекту та зростання інституційних і економічних викликів. Основним науковим результатом є розроблення концепції обліково-

аналітичного забезпечення судової економічної експертизи, побудованої на різних типах експертного мислення, а також обґрунтування необхідності спеціалізованого методичного забезпечення експертиз у сфері публічних закупівель.

Наукова новизна та теоретична значущість дисертації

Наукова новизна та теоретична значущість дослідження полягає в поглибленні теоретико-методологічних основ судової економічної експертизи та розвитку наукових засад обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи.

Основні наукові результати, які характеризуються науковою новизною, включають наступне:

- розроблено авторську концепцію обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи, що ґрунтується на типології професійного судження та виокремленні типів експертного мислення.

удосконалено:

- систему обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи у вигляді шестирівневої моделі, що охоплює нормативний, інституційний, інформаційний, методичний, процесуальний і результативний рівні та враховує особливості експертних спеціальностей 11.1–11.3;

- методичні підходи до використання інструментів виявлення шахрайства у судовій економічній експертизі на основі розмежування їх доказової, аналітичної та діагностичної функцій і визначення їх як допоміжного інструментарію дослідження облікової інформації;

- підходи до застосування штучного інтелекту в експертному дослідженні шляхом визначення допустимих напрямів його використання для пошуку, систематизації, класифікації та попереднього аналізу інформації;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні положення щодо сутності судової економічної експертизи через розширення її предметної сфери від перевірки облікових

документів до комплексного дослідження фінансово-господарської діяльності із застосуванням аналітичних моделей, ретроспективного та прогностичного аналізу;

- трактування професійної компетентності судового економічного експерта шляхом виокремлення її попереджувальної та методично-аналітичної складових, а також систематизації ризиків порушення незалежності експертів залежно від організаційної форми їх діяльності;

- теоретичне обґрунтування ролі обліково-аналітичного забезпечення у формуванні доказової бази шляхом розкриття механізму перетворення первинних документів, облікових даних і звітності на доказово значущу інформацію для слідства та суду;

- положення щодо факторів, які визначають особливості проведення судової економічної експертизи в умовах воєнного стану, зокрема посилення ролі цифрових технологій, аналітичних процедур і професійного судження експерта, а також зростання ризиків інформаційної фрагментарності;

- систематизація факторів викривлення обліково-аналітичної інформації за організаційно-управлінськими, економічними, нормативно-правовими, документальними та інформаційно-технологічними ознаками для встановлення причин і наслідків недостовірного відображення господарських операцій;

- методичне забезпечення судової економічної експертизи у сфері закупівель шляхом адаптації інструментарію аудиту публічних закупівель до дослідження законності, економічної обґрунтованості та документального підтвердження закупівельних операцій у публічному і приватному секторах.

Практичне значення та впровадження результатів дослідження

Запропоновані в дисертаційній роботі теоретичні положення, методичні підходи та практичні рекомендації можуть бути використані в діяльності державних і недержавних судово-експертних установ, правоохоронних

органів, адвокатських об'єднань, професійних громадських організацій, а також суб'єктів господарювання, залучених до формування, перевірки, дослідження та правової оцінки обліково-аналітичної інформації.

Зокрема, результати дослідження створюють можливості для: удосконалення обліково-аналітичного забезпечення судових економічних експертиз на основі взаємопов'язаного врахування нормативного, інституційного, інформаційного, методичного та процесуального рівнів експертної діяльності; поглиблення аналітичної складової методик проведення експертних досліджень за експертними спеціальностями 11.1–11.3; використання методик виявлення шахрайства для ідентифікації ознак фальсифікації документів, викривлення фінансової звітності, маніпулювання обліковими даними та здійснення аномальних фінансово-господарських операцій; удосконалення процедур оцінювання ризиків у системі внутрішнього контролю суб'єктів господарювання та посилення превентивно-аналітичної спрямованості контрольних заходів; підвищення якості дослідження матеріалів кримінальних проваджень; оцінювання надійності обліково-аналітичної інформації, сформованої із застосуванням цифрових технологій та алгоритмів штучного інтелекту.

Результати дослідження були впроваджені у діяльність:

- Експертно-криміналістичної установи, м. Одеса – у частині вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення експертних спеціальностей 11.1–11.3, поглиблення аналітичної складової методик проведення експертних досліджень та застосування диференційованого підходу до вибору 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 за нормативним, інституційним, інформаційним, методичним і процесуальним рівнями, а також урахування принципу професійної компетентності як базового етичного принципу (акт

апробації № 01/12 від 01.12.2025 р.);

– Товариства з обмеженою відповідальністю «Втормаг» – для вдосконалення процедур оцінювання ризиків у системі внутрішнього контролю, виявлення аномальних фінансово-господарських операцій та ідентифікації підвищеної ймовірності викривлень і маніпуляцій у фінансовій звітності на основі методик виявлення шахрайства (довідка № 02/003-26 від 12.02.2026 р.);

– Адвокатського об'єднання «ІН ТРАСТ» – для використання облікової та аналітичної інформації під час дослідження фінансово-господарських операцій з ознаками фальсифікації документів і викривлення фінансової звітності, а також аналізу матеріалів кримінальних проваджень у сфері публічних закупівель (довідка № 11/03/2026/АО/1 від 11.03.2026 р.);

– Товариства з обмеженою відповідальністю «Інженіринг-Аналітика» – для оцінювання надійності обліково-аналітичної інформації, сформованої із застосуванням цифрових технологій та алгоритмів штучного інтелекту, з урахуванням особливостей трансформації електронних документів, цифрових слідів господарських операцій і ризиків маніпулювання електронними обліковими даними (довідка № 01/10/04 від 10.04.2026 р.).

Повнота висвітлення наукових положень, висновків і рекомендацій в опублікованих працях

Основні наукові результати дисертаційного дослідження Іванкова Павла Миколайовича, включаючи теоретичні, методичні та прикладні положення обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи, опубліковані та апробовані в різних наукових виданнях і матеріалах конференцій.

Наукові положення, висновки і рекомендації висвітлені в 5 статтях загальним обсягом 4,31 друк.арк. (особистий внесок автора 3,72 друк.арк.), з яких у співавторстві опубліковано 1 статтю (загальний обсяг 1,07 друк.арк., особистий внесок автора 0,48 друк.арк.) та 4 статті є одноосібними (3,24

друк.арк.). В матеріалах та збірниках міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій опубліковано 5 тез конференцій, з яких усі є одноосібними (0,86 др.арк.). Отже, автором наукові результати дисертації висвітлені в сукупності в 10 друкованих працях загальним обсягом 5,17 др.арк., з яких автору належить 4,58 друк.арк.

Опубліковані праці забезпечують комплексне розкриття теми, усіх ключових наукових положень дисертації, висновків, методичних підходів і практичних рекомендацій, що забезпечує їх видимість і доступність науковій спільноті, а також можливість апробації на практиці.

Дискусійні положення та зауваження до роботи

Дисертаційне дослідження відзначається високим науковим рівнем та ґрунтовним аналізом проблем формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи. Водночас необхідно відмітити окремі дискусійні питання та зауваження, що стосуються як теоретико-методологічних аспектів, так і практичного впровадження запропонованих підходів:

1. З точки зору термінологічної чіткості та послідовності викладу доцільно було б чіткіше розмежувати поняття «обліково-аналітичне забезпечення», яке визначено як об'єкт і предмет дисертаційного дослідження, та «обліково-інформаційне забезпечення», використане в назвах другого розділу і підрозділу 2.1. Потребує пояснення, чи розглядає автор ці поняття як тотожні, співвідносні або такі, що відображають різні рівні формування й використання інформації в процесі судової економічної експертизи, оскільки відсутність такого розмежування ускладнює однозначне сприйняття понятійно-категоріального апарату роботи.

2. Дискусійним є твердження автора про трансформацію судової експертизи «з універсального способу отримання знань у спеціалізований інструмент доказового пізнання економічної реальності» (стор. 41). Судова експертиза за своєю природою вже є спеціалізованою та процесуально

регламентованою формою застосування спеціальних знань, тому в наведеному положенні, ймовірно, доцільніше говорити не про трансформацію судової експертизи загалом, а про подальшу предметну конкретизацію спеціальних знань і методів дослідження в межах судової економічної експертизи.

3. Віддаючи належне використанню експертного методу (експертного опитування) при проведенні досліджень, дискусійним видається методичне забезпечення його проведеного. Дана позиція базується на тому, що його питання сформульовано у відкритій формі та зосереджено переважно на позитивних і негативних характеристиках обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи в умовах воєнного стану (параграф 2.2., стор. 115-133), тоді як ширші зміни у функціонуванні самої судової економічної експертизи, її організаційному, процесуальному та методичному забезпеченні фактично залишилися поза межами дослідження.

Такий акцент виглядає дещо передчасним, оскільки одним із результатів, що вперше пропонується автором, є концепція обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи (стор. 22), а отже, на етапі оцінювання фактичного стану використання облікової інформації доцільно було б уникати звуження предмета опитування до понятійної конструкції, яка лише формується в межах самої дисертації. Методично переконливішим було б попередньо систематизувати основні ризики, чинники та проблеми функціонування судової економічної експертизи й використання в ній обліково-аналітичної інформації, а потім запропонувати експертам оцінити їх значущість, частоту прояву та рівень впливу за відповідними шкалами або градаціями. Це дало б змогу не лише отримати розгорнуті судження респондентів, а й забезпечити порівнюваність відповідей, їх кількісне узагальнення та більш обґрунтовану емпіричну перевірку положень запропонованої концепції.

4. Автор неодноразово наголошує на доцільності конвергенції підходів судової бухгалтерії (forensic accounting) та судової економічної експертизи (с.197), зокрема шляхом інтеграції аналітичних інструментів forensic

accounting у систему її обліково-аналітичного забезпечення без порушення процесуальної природи експертної діяльності (с.41). Водночас сам автор зазначає, що відповідно до Закону України «Про судову експертизу» судова експертиза є не просто аналітичною чи інформаційною процедурою (с. 198), тим самим визнаючи наявність у ній власної аналітичної складової. З огляду на це доцільно було б чітко розмежувати аналітичні методи, які вже властиві судовій економічній експертизі, та інструменти, що пропонуються до запозичення з forensic accounting, визначити їх додаткову цінність, умови й етапи допустимого застосування, вплив на доказовість і процесуальну обґрунтованість експертного висновку.

Наведені зауваження не применшують наукову значущість дисертації, але їх врахування може сприяти подальшому підвищенню теоретичної та практичної цінності методичних розробок та рекомендацій автора.

Загальний висновок

Проведене дослідження Іванкова Павла Миколайовича на тему «Обліково-аналітичне забезпечення судової економічної експертизи» є високопрофесійною, комплексною та актуальною науковою роботою, що вносить значний внесок у розвиток теорії і практики обліку, контролю, експертизи та аналізу в Україні. Дисертація відзначається логічною структурою, чітким визначенням об'єкта і предмета дослідження, використанням сучасних методів аналізу та порівняння, ґрунтовним опрацюванням наукових джерел та нормативної бази. Наукові положення, висновки та рекомендації мають належне теоретичне обґрунтування, підтверджені аналізом, моделюванням і практичними прикладами, що забезпечує їх достовірність і потенціал для впровадження.

За змістовними та формальними ознаками дисертаційна робота відповідає вимогам «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії та скасування

рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії», затвердженого постановою Кабінета Міністра України від 12 січня 2022 р. № 44, а її автор – Іванков Павло Миколайович – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

Опонент:

**доктор економічних наук,
декан економічного факультету
Центральноукраїнського національного
технічного університету,
професор**

Наталія ШАЛІМОВА

Підпис професора Шалімової Н.С. засвідчую:

**Проректор з наукової роботи та
міжнародних зв'язків
Центральноукраїнського національного
технічного університету
кандидат технічних наук, доцент**



Андрій ТИХИЙ