

Голові разової спеціалізованої вченої ради
Державного університету «Житомирська політехніка»
доктору економічних наук, професору Чижевській Л.В.

Рецензія

кандидата економічних наук, доцента кафедри інформаційних систем в
управлінні та обліку

Державного університету «Житомирська політехніка»

Поліщук Ірини Романівни

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 дисертаційної роботи

В умовах воєнного стану зростають корупційні ризики у сфері публічних закупівель, випадки навмисного оприлюднення недостовірної інформації у фінансовій звітності про здійснені операції та їх вплив на фінансовий стан. Оприлюднення підтвердженої аудиторською фірмою фінансової звітності не може на 100 % гарантувати її достовірність та відсутність маніпуляцій при оцінці активів і зобов'язань, обчисленні фінансових результатів та відображенні руху грошових коштів. В світовій практиці є випадки коли після затвердження аудиторськими фірмами Arthur Andersen, KPMG, і Deloitte показників фінансової звітності було встановлено ознаки маніпуляцій і приховування дійсного фінансового стану підприємств. Недостатність документального підтвердження для формування доказової бази встановленого порушення чинного законодавства в умовах адаптації економіки до умов війни вимагає удосконалення діючої методики судової економічної експертизи в частині застосування аналітичних процедур, що дозволить виявити закономірності зростання сум за окремими операціями, а також наявність або відсутність фактичних вимірних вигід від використання активів, нетипові співвідношення між фінансовими показниками, що можуть слугувати індикаторами операцій з порушеннями чинного законодавства.

Незважаючи на значну кількість наукових публікацій щодо методики проведення судової економічної експертизи, питання ефективного застосування технологій штучного інтелекту та адаптації методичного інструментарію аудиту публічних закупівель до завдань судово-експертного дослідження залишається недостатньо дослідженим. Саме тому обґрунтування теоретико-методологічних та організаційних положень судової економічної експертизи в умовах розбудови України з вектором євроінтеграції набуває особливої актуальності.

Виходячи із зазначеного, дисертаційне дослідження Іванкова П.М. є своєчасним і відповідає спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій

Опрацювання дисертаційної роботи дає підстави стверджувати, що здобувач здійснив вагомий науковий внесок у розвиток теоретичних засад обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи та її методологічного підґрунтя, а також розробку практичного інструментарію організації та здійснення експертних досліджень на основі використання обліково-аналітичної інформації в процесі формування доказової бази для слідства і суду.

Структура роботи відповідає меті та завданням дослідження й охоплює три взаємопов'язані розділи.

У першому розділі досліджено теоретичні засади судової економічної експертизи та встановлено, що вона є самостійною формою пізнавально-прикладної діяльності, спрямованою на формування доказово значущого знання на основі спеціальних економічних знань, обліково-аналітичної інформації та науково обґрунтованих методів дослідження. Обґрунтовано відмінності між експертизою, судовою експертизою та судовою економічною експертизою, визначено її специфічну гносеологічну природу, пов'язану з дослідженням економічних процесів і господарських операцій, відображених у системі бухгалтерського обліку та звітності.

Другий розділ присвячений аналізу сучасного стану обліково-інформаційного забезпечення завдань судової економічної експертизи для створення належної доказової бази слідства та суду. Проаналізовано особливості виконання судових економічних експертиз за спеціальностями 11.1, 11.2 та 11.3. Встановлено, що кожна з них характеризується різним рівнем складності обліково-аналітичного забезпечення, що зумовлює відмінності у підходах до виконання експертних завдань. На цій основі

виокремлено документально-перевірочний, аналітико-інтерпретаційний та фінансово-реконструктивний підходи до організації експертного дослідження.

У третьому розділі розглянуто передумови та фактори трансформації обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи та окреслено теоретичні засади подальшого її розвитку. Проаналізовано наукові підходи до цифровізації бухгалтерського обліку та встановлено, що її розвиток відбувається за технологічною, інформаційно-аналітичною та концептуально трансформаційною траєкторіями.

Зв'язок теми дисертаційної роботи з науковими планами, програмами, фундаментальними та прикладними дослідженнями

Дисертаційну роботу виконано відповідно до теми НДР Державного університету «Житомирська політехніка»: «Методологія та обліково-аналітичні інструменти судової економічної експертизи для виявлення та оцінки економічних збитків». У межах наукової програми автором проаналізовано інструменти та методи проведення судової економічної експертизи, особливості обліково-аналітичного забезпечення її виконання, що забезпечить системний підхід для виконання завдань судового експерта та складання об'єктивного експертного висновку.

Повнота висвітлення основних результатів дисертації в опублікованих наукових працях, зарахованих за темою дисертації

Основні положення дисертаційної роботи опубліковано в 10 наукових працях: 5 статей у наукових фахових виданнях України (в т.ч. 1 стаття у фаховому виданні, що включене до наукометричної бази Scopus); 5 тез доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях. Результати дослідження є особистим досягненням дисертанта.

Наукова новизна дисертаційної роботи

Дисертаційна робота Іванкова П.М. виконана на високому науковому рівні, започатковує вивчення нових проблем обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи. Зокрема, до таких положень, насамперед, слід віднести наступні результати:

– 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, що, на відміну від існуючих підходів, дозволяє враховувати особливості об'єктів дослідження експертних економічних спеціальностей, рівень складності експертних завдань, характер доказової інформації та роль професійного судження у формуванні експертного висновку, забезпечуючи цілісне пояснення процесу трансформації обліково-аналітичної інформації у доказово значущий результат судової економічної експертизи;

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, а також шляхом деталізації особливостей реалізації зазначених рівнів у розрізі експертних спеціальностей 11.1 «Дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності», 11.2 «Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій» та 11.3 «Дослідження документів фінансово-кредитних операцій», що, на відміну від існуючих підходів, дозволяє враховувати відмінності в об'єктах дослідження, інформаційній базі, аналітичному інструментарії, рівні складності експертних процедур та ролі професійного судження судового експерта, забезпечуючи цілісне відображення процесу трансформації обліково-аналітичної інформації у доказово значущий експертний висновок;

– методичне забезпечення судової економічної експертизи в частині використання методик виявлення шахрайства в системі її обліково-аналітичного забезпечення шляхом розмежування доказової, аналітичної та діагностичної функцій, що, на відміну від існуючих підходів, дозволяє розглядати інструменти виявлення шахрайства не як альтернативу судово-економічній експертизі, а як допоміжний аналітичний інструментарій дослідження облікової інформації для встановлення ознак викривлення фінансової звітності, економічного змісту господарських операцій та механізмів формування недостовірних показників у межах процесуальних завдань, поставлених слідством або судом;

– підходи до використання технологій штучного інтелекту в системі обліково-аналітичного забезпечення судово-економічної експертизи шляхом визначення функціональних меж його застосування на етапах

накопичення, пошуку, систематизації, структурування, класифікації та попереднього аналітичного опрацювання обліково-аналітичної інформації, що міститься у матеріалах експертного провадження, а також встановлення принципової неможливості делегування технологіям штучного інтелекту функцій оцінки доказів, формування професійного судження та підготовки висновку судового експерта, які відповідно до процесуального законодавства належать виключно до компетенції судового експерта як носія спеціальних знань та суб'єкта процесуальної відповідальності;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні положення щодо поняття «судова економічна експертиза» через обґрунтування розширення предметної сфери експертних досліджень від перевірки облікових документів до комплексного аналізу фінансово-господарської діяльності, 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;

- трактування принципу професійної компетентності судового економічного експерта через виділення її попереджувальної та методично-аналітичної складових, які реалізуються відповідно на етапах прийняття експертного завдання та проведення експертного дослідження, а також систематизацію ризиків порушення незалежності судового економічного експерта за двома організаційними формами його діяльності, що дозволяє удосконалити підходи до забезпечення якості, об'єктивності та доказової цінності експертних висновків;

- методичне забезпечення судової економічної експертизи шляхом застосування емпіричного підходу до оцінки впливу воєнного стану на інформаційні, нормативні та методичні умови здійснення експертної діяльності, що дозволило виявити закономірності трансформації обліково-аналітичного забезпечення, пов'язані зі зростанням ролі цифрових технологій, професійного судження експерта, аналітичних процедур та водночас посиленням ризиків інформаційної фрагментарності й методичної варіативності під час проведення судово-економічних експертиз;

– теоретичне обґрунтування ролі обліково-аналітичного забезпечення у формуванні доказової бази судово-економічної експертизи шляхом розкриття механізму трансформації первинних документів, облікових даних, фінансової та податкової звітності у доказову інформацію для цілей кримінального провадження, що, на відміну від існуючих підходів, дозволяє розглядати обліково-аналітичне забезпечення не лише як інформаційну основу експертного дослідження, а як інструмент встановлення економічної сутності господарських операцій, виявлення ознак викривлення облікової інформації та формування доказово значущих висновків для слідства і суду;

– систематизація факторів викривлення обліково-аналітичної інформації для цілей судово-економічної експертизи шляхом їх групування за організаційно-управлінськими, економічними, нормативно-правовими, документальними та інформаційно-технологічними характеристиками, що, на відміну від існуючих підходів, дозволяє використовувати їх як аналітичну основу для встановлення причин викривлення облікової інформації та оцінки їх впливу на результати фінансово-господарської діяльності у процесі формування доказової бази судово-економічної експертизи;

– методичне забезпечення судово-економічної експертизи у сфері закупівель шляхом адаптації методичного інструментарію аудиту публічних закупівель до завдань судово-експертного дослідження, що, на відміну від існуючих підходів, передбачає його використання як методичної основи для дослідження як публічних закупівель, так і закупівель суб'єктів господарювання приватного сектору за наявності ознак порушення законодавства, завдання збитків або викривлення фінансово-господарської інформації, забезпечуючи більш системне дослідження законності, економічної обґрунтованості закупівельних операцій.

Теоретична та практична цінність дослідження для науки та практики

Дисертаційне дослідження є важливим для розвитку теоретико-методологічного та науково-практичного обґрунтування напрямів удосконалення обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи. Висновки, пропозиції і рекомендації, що містяться у дисертації, мають теоретичне і практичне значення, що підтверджується обґрунтованими висновками та рекомендаціями дисертанта, а також практичною реалізацією результатів дослідження.

Окремі концептуальні положення роботи доведено до рівня практичних пропозицій. Довідки щодо впровадження результатів дисертаційного дослідження підтверджують теоретичну значущість та практичне значення дисертації. Результати дослідження впроваджено у діяльність Експертно-криміналістичної установи м. Одеса (довідка № 4 від 14.01.2026 р.); Громадської організації «Всукраїнська незалежна науково-дослідна експертна спілка» (акт апробації № 01/12 від 01.12.2025 р.); ТОВ «Втормаг» (довідка № 02/003-26 від 12.02.2026 р.); Адвокатського об'єднання «ІН ТРАСТ» (довідка № 11/03/2026/АО/1 від 11 березня 2026 р.); ТОВ «Інженіринг-Аналітика» (довідка № 01/10/04 від 10.04.2026 р.).

Оцінка оформлення дисертації

Дисертація оформлена згідно з вимогами Міністерства освіти і науки України. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

Академічна доброчесність

Рукопис пройшов перевірку на академічну доброчесність із застосуванням системи StrikePlagiarism.com. Порушень академічної доброчесності у наукових працях, а також дисертаційній роботі Іванкова Павла Миколайовича не виявлено.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи

Дисертаційна робота Іванкова Павла Миколайовича заслуговує позитивної оцінки, разом з тим, слід зауважити, що динамічний предмет дослідження зумовлює низку дискусійних положень, що потребують подальшого обговорення. До них, зокрема, треба віднести такі:

1. Розроблений дисертантом концептуальний підхід до реформування інституту повторної експертизи містить її основні ознаки, основні мотиви для призначення, види підходів до правового регулювання (рис. 1.1, С. 50). Зокрема, серед підходів до правового регулювання запропоновано методологічний аспект, який має ґрунтуватися на комплексній оцінці попереднього висновку (його повноті, обґрунтованості, внутрішній суперечності). Поза увагою залишилося розкриття методичних прийомів експерта, що дозволяють встановити наявність або відсутність внутрішньої суперечності первинної експертизи.

2. В табл. 2.5 на С. 110 здобувачем охарактеризовано процедурне забезпечення питань експертизи за експертною спеціальністю 11.2 «Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій», зокрема за питанням «Оцінка фінансового стану (ліквідність,

платоспроможність, прибутковість)» серед ключових експертних процедур вказано розрахунок фінансових коефіцієнтів; аналіз звітності; динамічний і структурний аналіз показників. Проте не акцентовано увагу на необхідності встановлення тенденцій змін окремих показників та співвідношень між показниками в динаміці для виявлення нетипових диспропорцій окремо за моделями Бенейша (сформована за 8 показниками) і Роксас (сформована за 5 показниками). Інтерпретація одержаних результатів за обома моделями Бенейша і Роксас дозволила б виявити наявність або відсутність маніпуляцій з фінансовою звітністю за умови документального підтвердження всіх відображених господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності і суттєво підвищила б теоретичну повноту та практичну цінність дисертаційного дослідження.

3. Автором запропоновано підхід, відповідно до якого системи штучного інтелекту можуть використовуватися на етапі опрацювання, структурування та первинного розуміння документального масиву, однак не повинні замінювати професійне судово-експертне дослідження, інтерпретацію доказів та формування експертного висновку (С. 200). Однак дисертантом не запропоновано удосконалення методики аналізу доказової бази порушень чинного законодавства в судових справах електронної бази Єдиного державного реєстру судових рішень з допомогою технологій штучного інтелекту для формування обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи.

4. Дисертантом розроблено етапи методики проведення судової економічної експертизи операцій з публічних закупівель (підготовчий, етап збору та перевірки даних, аналітичний етап, аналіз відповідності, аналіз економічності, аналіз ефективності, аналіз результативності, виявлення порушень і розрахунок збитків, формування експертного висновку (С. 221-224). Однак відсутній статистичний аналіз висновків судової економічної експертизи у сфері публічних закупівель під час військового стану з розподілом виявлених порушень на процедурні; фінансові; корупційні ризики.

Висловлені пропозиції та зауваження мають рекомендаційний характер, не знижують загальної позитивної оцінки представленого наукового дослідження, яке вирішує актуальні проблеми в сфері обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи.

Загальний висновок

Дисертаційна робота Іванкова Павла Миколайовича на тему «Обліково-аналітичне забезпечення судової економічної експертизи» є цілісною, завершеною, самостійно виконаною науковою працею, яка містить повною мірою обґрунтовані науково-практичні результати та сприяють розвитку обліково-аналітичного забезпечення судової економічної експертизи.

Таким чином, дисертаційна робота за її змістом та оформленням 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 січня 2022 року, а її автор, Іванков Павло Миколайович, заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Рецензент:

Кандидат економічних наук,
доцент,
доцент кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
Державного університету
«Житомирська політехніка»



Ірина ПОЛІЩУК

Підпис Ірини Поліщук

Засвідчую:

Проректор з НІР та цифрової трансформації
Житомирської політехніки
Андрій Морозов

