

КЛАСИЧНИЙ ПРИВАТНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ШУШКО ОЛЬГА ОЛЕГІВНА

УДК 338.2:351.863

ДИСЕРТАЦІЯ

**ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ НАЦІОНАЛЬНОЇ
ЕКОНОМІКИ ШЛЯХОМ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

Спеціальність 08.00.03 – економіка та управління національним господарством
Галузь знань – економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ О.О. Шушко

Науковий керівник – Покатаєва Ольга Вікторівна, доктор економічних наук,
професор

Запоріжжя – 2019

АНОТАЦІЯ

Шушко О.О. Забезпечення економічної безпеки національної економіки шляхом економічної експертизи. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством. – Класичний приватний університет, Запоріжжя, 2019.

На цей час відзначається турбулентність та висока непередбачуваність розвитку соціально-економічних процесів, яка, у першу чергу, пов'язана з кризою на всіх рівнях функціонування, що стримує відновлення конкурентних позицій, знецінює рівень життя та ускладнює ведення бізнесу в країні. Наразі одним з основних завдань є забезпечення та збереження належного рівня економічної безпеки національної економіки усіма доступними способами й методами, актуальним з-поміж яких є економічна експертиза, що водночас є як компенсаційним інструментом державного контролю, так і засобом доказування, методом обґрунтування.

У сучасному соціально-економічному просторі інститут економічної експертизи відіграє вирішальну роль у спірних соціально-економічних питаннях, які виникають при нерівномірному розподілі бізнес-ризиків між учасниками або в результаті оскарження результатів здійснення контрольних заходів. Особливості висновків економічних експертів зумовлюють межі, визначені нормативно-правовими актами, компетенціями, досвідом та рівнем знань дослідника, рівнем складності об'єкта чи процесу дослідження, тому наслідки прийняття рішень за результатами економічної експертизи мають як об'єктивний, так і суб'єктивний характер, внаслідок чого постає проблема достовірності та безпечності використання висновків усіма зацікавленими сторонами соціально-економічного процесу чи об'єкта. Зазначене зумовило актуальність та вибір теми дослідження.

Метою дослідження є забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи в умовах динамічних трансформацій соціально-економічних процесів. Об'єкт дослідження – процес

забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи. Предмет дослідження – теоретичні, методичні, прикладні та концептуальні засади для забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи.

Основою дисертації виступає інформаційний контент у сфері забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи, нормативно-правові акти та відомості України, матеріали Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України.

У ході дослідження використано такі загальнонаукові та спеціальні методи: індукції, дедукції, аналізу, синтезу, узагальнення, абстрагування, уточнення, термінологічного аналізу, трендовий аналіз, структуризації, експертного оцінювання, таксономії, імітаційне моделювання, статистичний, фінансовий, параметризація, метод обліку й економічного аналізу, критичний та термінологічний аналізи, концептуалізація.

За результатами дослідження прийшли до таких висновків. Досліджено суть, роль, особливості проведення та наявні обмеження процедури економічної експертизи. Запропоновано власне бачення сутності економічної експертизи як інструменту дослідження документально підтвердженого процесу або явища, яке здійснює сертифікований експерт і яке базується на встановленні причинно-наслідкових зв'язків досягнення певного результату або факту, ініційованого зацікавленими особами або інстанціями із подальшим наданням висновків, що підтверджують чи спростовують суть поставлених питань з докладним описом їх документального обґрунтування. Економічна експертиза разом з іншими інструментами та методами доказування, внутрішнього та державного контролю характеризується незалежними висококваліфікованими компенсаційними й уточнювальними властивостями, у результаті чого доведено недоцільність їх порівняння чи зіставлення.

Досліджено економічну експертизу як метод державного контролю в межах питань забезпечення економічної безпеки національної економіки, визначено перспективність та актуальність завдань розвитку інституту

експертизи за рахунок його унікальності, висококваліфікованості й компенсаційного характеру. Критично оцінено та узагальнено методи проведення економічної експертизи, відзначено необхідність розширення застосування наукового підходу та інформаційних можливостей експерта щодо залучення додаткової інформації, здійснення фактичного оцінювання.

Охарактеризовано сутність економічної безпеки національної економіки та роль економічної експертизи для її забезпечення. Економічну безпеку національної економіки запропоновано трактувати як певний ступінь розвитку всіх компонентів економічної системи, що створює умови для забезпечення її життєздатності через реалізацію наявних можливостей, які генерує зовнішнє глобальне середовище з акумулюванням внутрішнього потенціалу, та результативне протистояння впливу зовнішніх загроз, вільного прийняття та реалізації державної політики з урахуванням поточних та майбутніх інтересів і потреб суспільства. Здійснено порівняльну характеристику основних підходів щодо забезпечення економічної безпеки в зарубіжних країнах та Україні.

Здійснено оцінювання стану економічної безпеки країни шляхом структуризації обґрунтованих показників за такими групами, як: сировинно-ресурсна, енергетична, фінансова, соціальна, інноваційно-технологічна, продовольча та зовнішньоекономічна складові економічної безпеки національної економіки та застосування методів експертних досліджень, таксономії. Перевагою підходу є те, що можливі інтервали вагомості окремої групи показників визначені відповідно до стратегії економічного розвитку країни, що забезпечує високу точність, реалістичність і достовірність отриманих значень рівня економічної безпеки національної економіки, тенденцію змін яких рекомендовано враховувати при обґрунтуванні державної політики забезпечення економічної безпеки національної економіки. Практична апробація підходу довела, що рівень економічної безпеки національної економіки є дуже низьким, проте слід очікувати його поступового зростання.

Здійснено оцінювання макроекономічного фінансового становища суб'єктів господарювання методами експертних досліджень, імітаційного моделювання та фінансового аналізу з метою формування інформаційної бази

експерта щодо порівняння та зіставлення фінансово-економічних показників на мікро- та макрорівнях. Експертний підхід при практичному застосуванні дає змогу економічному експерту підвищити якість і достовірність результатів експертного висновку за рахунок використання отриманих значень у процесі доказування чи спростовування фінансової спроможності суб'єкта. Також використання імітаційної моделі скорочує витрати часу, необхідного для прийняття рішень. Практична апробація підходу довела, що станом на 2017 р. фінансовий стан суб'єктів господарювання України на макрорівні залишається на дуже низькому рівні, характеризується як нестабільний і не перевищує значення 2015 р.

Проаналізовано загрози економічній безпеці національної економіки в частині результатів реалізації заходів державного контролю. Реформа системи державного контролю призвела до зміщення акценту з ревізійних дій на аудиторські, тому спостерігаються зниження результативності ревізій та погравлення показників ефективності аудиту. Зазначене зумовило зростання економічного ефекту від державного фінансового аудиту у 3,46 рази за період 2014–2018 рр. Доведено вагомість розвитку інституту економічної експертизи, зокрема, у частині ініціювання розвитку самоекспертизи, самоаналізу та самоконтролю суб'єктів господарювання як заходів запобігання та уникнення ризиків діяльності, економічного захисту процесів.

Удосконалено державну методику проведення економічної експертизи заробітної плати як вагомого показника соціально-економічного розвитку та безпеки національної економіки. В основу підходу покладено параметризацію заробітної плати, визначення причин основних конфліктів та можливостей забезпечення діючими державними методиками, необхідними для отримання достовірних висновків економічної експертизи щодо правильності нарахування та виплати заробітної плати. Підхід передбачає проведення економічної експертизи за визначеними нормативно-правовими актами з ланцюговою послідовністю формування сум заробітної плати, їх відхилень на окремих етапах ведення обліку, що дає змогу знизити ймовірність появи системної помилки, підвищити рівень достовірності загального висновку експерта,

забезпечити мінімізацію витрат часу, наочність та прозорість схеми його побудови, що в цілому сприяє вчасному прийняттю управлінських або судових рішень.

Удосконалено державну методику проведення економічної експертизи інвентаризації як ризик-фактору економічної безпеки національної економіки, метою якої є зниження впливу на економічну безпеку національної економіки обсягів нестач, зносу, втрат активів. Обґрунтовано структурно-функціональну модель економічної експертизи проведення річної інвентаризації, в основу якої покладено визначену послідовність етапів проведення річної інвентаризації у розрізі відповідальності задіяних суб'єктів і синхронізації порядку їх дій із системним баченням економічним експертом особливостей функціонування соціально-економічних процесів. Застосування моделі дає змогу системі державного контролю стимулювати збільшення якості проведення інвентаризації шляхом удосконалення використання змісту відповідних нормативно-правових документів, спростити процедуру проведення економічної експертизи за рахунок логічного звуження меж експертного пошуку, при цьому забезпечуючи високий рівень достовірності, точності, логічності висновку та скорочення терміну, необхідного для його обґрунтування. Критерієм ефективності економічної експертизи є достовірність її результатів, на основі яких приймаються рішення, тому її рівень є фактором економічної безпеки на всіх рівнях. За результатами критичного аналізу доведено гіпотезу про те, що рівень достовірності висновку економічної експертизи є похідною від рівня достовірності первинних досліджуваних документів. Доведено, що достовірність висновку експерта не може бути абсолютною, що вкрай важливо враховувати при прийнятті управлінських або судових рішень.

Ключові слова: економічна безпека, економічна експертиза, економічний ефект, державний контроль, достовірність, аудит, ревізія, фінансовий стан.

SUMMARY

Shushko O. O. Ensuring the economic security of the national economy through economic expertise. – On the rights of the manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Economics, specialty 08.00.03 – Economics and Management of National Economy. – Classic Private University, Zaporozhye, 2019.

Today, there is turbulence and high unpredictability of the development of socio-economic processes, which is, first and foremost, linked to the crisis at all levels of functioning, which restrains the restoration of competitive positions, devalues the standard of living and complicates doing business in the country. At present, one of the main tasks is to ensure and maintain an adequate level of economic security of the national economy by all available methods and methods, which are relevant among which is economic expertise, which is both a compensatory instrument of state control and a means of proof, a method of justification.

In today's socio-economic space, the Institute of Economic Expertise plays a decisive role in controversial socio-economic issues that arise in the unequal distribution of business risks among participants or as a result of contesting the results of control measures. The peculiarities of the conclusions of economic experts determine the boundaries defined by regulations, competences, experience and level of knowledge of the researcher, the level of complexity of the object or process of research, so the consequences of decision making on the results of economic expertise are both objective and subjective. , which raises the problem of the reliability and safety of the use of conclusions by all stakeholders of the socio-economic process or object. The above determined the relevance and choice of the topic of the study.

The purpose of the study is to ensure the economic security of the national economy by means of economic expertise in the context of dynamic transformations of socio-economic processes. The object of study is the process of ensuring the economic security of the national economy by means of economic expertise. The subject of research - theoretical, methodological, applied and conceptual foundations

for ensuring economic security of the national economy by means of economic expertise.

Information dissertation in the sphere of ensuring economic security of the national economy by means of economic expertise, regulatory legal acts and information of Ukraine, materials of the State Statistics Service of Ukraine, the Ministry of Finance of Ukraine, the State Audit Service of Ukraine, and the Accounting Chamber of Ukraine is the new dissertation.

In the course of the study the following general and special methods were used: induction, deduction, analysis, synthesis, generalization, abstraction, refinement, terminological analysis, trend analysis, structuring, expert evaluation, taxonomy, imitation modeling, statistical, financial, parameterization, method of accounting and economics analysis, critical and terminological analyzes, conceptualization.

The results of the study came to the following conclusions. The essence, role, peculiarities of carrying out and limitations of the economic examination procedure are investigated. The author's own vision of the essence of economic expertise is presented as a tool for the investigation of a documented process or phenomenon, performed by a certified expert and based on establishing causation of the achievement of a certain result or fact, initiated by interested persons or instances with subsequent affirmative action the essence of the questions asked with a detailed description of their documentary justification. Economic expertise, together with other instruments and methods of proof, internal and state control, is characterized by independent highly qualified compensation and refinement properties, which makes it inappropriate to compare or compare them.

The economic expertise as a method of state control within the issues of ensuring the economic security of the national economy has been investigated, the prospects and relevance of the tasks of the development of the examination institution due to its uniqueness, high qualification and compensatory character have been determined. The methods of carrying out economic expertise are critically evaluated and generalized, the necessity of expanding the application of the scientific approach and information capabilities of the expert in attracting additional information and carrying out the actual assessment is noted.

The essence of the economic security of the national economy and the role of economic expertise in providing it are characterized. The economic security of the national economy is proposed to be interpreted as a degree of development of all components of the economic system, which creates the conditions for ensuring its viability by realizing the available opportunities generated by the external global environment with accumulation of internal potential, and the effective counteracting of the effects of external threats, free acceptance and free acceptance. taking into account current and future interests and needs of society. A comparative description of the main approaches to ensuring economic security in foreign countries and Ukraine is made.

The economic security of the country has been assessed by structuring reasonable indicators into such groups as: raw material resource, energy, financial, social, innovation and technological, food and foreign economic components of economic security of the national economy and application of methods of expert research, taxonomy. The advantage of the approach is that the possible intervals of weight of a particular group of indicators are determined in accordance with the economic development strategy of the country, which provides high accuracy, realistic and reliable values of the obtained level of economic security of the national economy, the tendency of changes which it is recommended to take into account when justifying the state policy of ensuring the economic security of the national economy . Practical validation of the approach has proved that the level of economic security of the national economy is very low, but its gradual growth should be expected.

An assessment of the macroeconomic financial position of economic entities was carried out by methods of expert research, simulation modeling and financial analysis in order to form an expert information base for comparison and comparison of financial and economic indicators at micro and macro levels. An expert approach in practical application enables the economic expert to improve the quality and reliability of the expert opinion by using the values obtained in the process of proving or disputing the financial capacity of the subject. Also, using a simulation model reduces the time it takes to make decisions. Practical validation of the approach

proved that as of 2017, the financial position of Ukrainian business entities at the macro level remains very low, characterized as unstable and does not exceed the value of 2015.

The threats to the economic security of the national economy in terms of the results of the implementation of state control measures are analyzed. The reform of the system of state control has shifted the focus from audit to audit, which is why there is a decrease in audit performance and a revival of audit performance. This led to an increase in the economic effect of the state financial audit by 3.46 times for the period 2014-2018. The importance of the development of the Institute of Economic Expertise, in particular, in terms of initiating the development of self-examination, self-analysis and self-control of economic entities as measures of prevention and avoidance of risks of activity, economic protection of processes.

The state methodology for conducting economic examination of wages as a significant indicator of socio-economic development and security of the national economy has been improved. The approach is based on the parameterization of wages, the determination of the causes of major conflicts and the possibility of providing current state methods necessary to obtain reliable conclusions of economic expertise on the correctness of the calculation and payment of wages. The approach involves conducting economic expertise on certain regulatory acts with a chain sequence of formation of wage amounts, their deviations at certain stages of accounting, which allows to reduce the likelihood of a systematic error, increase the level of reliability of the expert's overall conclusion, ensure the time and minimize transparency of the scheme of its construction, which generally facilitates timely administrative or judicial decisions.

The state methodology of carrying out economic examination of inventory as a risk factor of economic security of the national economy has been improved. The structural and functional model of the economic expertise of the annual inventory is substantiated, which is based on a certain sequence of stages of the annual inventory in terms of the responsibilities of the subjects involved and synchronization of the order of their actions with the systematic view of the economic expert on the features of the socio-economic functioning. The application of the model enables the system

of state control to stimulate an increase in the quality of the inventory by improving the use of the content of relevant regulatory documents, to simplify the procedure of economic examination due to the logical narrowing of the boundaries of expert search, while ensuring a high level of reliability, accuracy, logical conclusion and reduction of time necessary for its justification. The criterion for the effectiveness of economic expertise is the reliability of its results, based on which decisions are made, so its level is a factor of economic security at all levels. According to the results of the critical analysis, the hypothesis is proved that the level of reliability of the conclusion of economic expertise is derived from the level of reliability of the primary documents under study. It is proved that the reliability of the expert's opinion cannot be absolute, which is extremely important to take into account when making managerial or judicial decisions.

Key words: national economy, economic security, economic expertise, reliability, risks, efficiency.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях та у виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз

1. Шушко О. О. Формування фінансової безпеки на підставі судово-економічної експертизи. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*: збірн. наук. праць. 2011. Вип. 33. С. 364–369. (0,32 д.а.).
2. Шушко О. О. Державне регулювання судово-економічної експертизи: сутність та проблеми. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Економічна*. 2011. № 970. С. 350–355 (0,4 д.а.).
3. Шушко О. О. Особливі відмінності судово-економічної експертизи та ревізії для своєчасного попередження загроз для підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2011. № 6. С. 213–218 (0,48 д.а.).
4. Шушко О. О. Особливості проведення судово-економічної експертизи при встановленні нестачі товарно-матеріальних цінностей. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. Ч. 3. С. 147–151 (0,44 д.а.).
5. Шушко О. О. Особливості проведення економічної експертизи при документальному підтвердженні нарахування та сплати податку на додану вартість. *Криміналістичний вісник*. 2014. № 1 (21). С. 126–131 (0,53 д.а.).
6. Шушко О. О. Модель проведения экономической экспертизы при исследовании нецелевого использования денежных средств и необоснованной невыплаты заработной платы. *Судебная экспертиза Беларуси*. 2016. № 1. С. 51–53 (0,35 д.а.).
7. Шушко О. О. Експертне оцінювання рівня економічної безпеки національної економіки. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 237–243 (0,68 д.а.).
8. Шушко О. О. Суть економічної експертизи в контексті питань забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: міжнародні економічні*

відносини та світове господарство. 2018. Вип. 20. Ч. 1. С. 177–181 (0,71 д.а.).

Index Copernicus.

9. Шушко О. О. Експертне оцінювання ефектів від забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Бізнес-навігатор*. 2019. Вип. 1 (50). С. 173–180 (0,75 д.а.). Index Copernicus.

Матеріали конференцій

10. Шушко О. О. Роль судово-економічної експертизи в економічному зростанні України. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України* : збірник тез доповідей XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції (27–28 жовтня 2011 р.). Суми, 2011. Т. 1. С. 158–159 (0,12 д.а.).

11. Шушко О. О. Експертне бачення ефектів від забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Modern Economic Research: Cooperation, Banking, Public Administration in a Decentralized Environment: Proceedings International Scientific Conference*, September 26th, 2017. Kielce, Poland: Baltija Publishing. P. 60–63 (0,14 д.а.).

12. Шушко О. О. Реалізація стратегії забезпечення економічної безпеки засобами економічної експертизи використання коштів держави. *Corporate Governance: Strategies, Processes, Technology: Proceedings International Scientific Conference*, October 20th, 2017. Kaunas, Lithuania: Baltija Publishing. P. 77–80 (0,25 д.а.).

13. Шушко О. О. Методичні засади експертного дослідження економічної безпеки національної економіки. *Economy and Society: a Modern Vectors of Development*. II International scientific conference, Part I, April 27, 2018. Leipzig, Germany: Baltija Publishing. P. 56–60 (0,16 д.а.).

14. Шушко О. О. Вагомість та значення економічної експертизи для забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Economy and Society: The Formation of a Modern Competitive environment: Integration And Globalization: International scientific conference*, Part I May 25, 2018. Greenwich, UK: Baltija Publishing. P. 110–113 (0,15 д.а.).

15. Шушко О. О. Економічна експертиза недочет в межах забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Integration of Business Structures: Strategies and Technologies: Proceedings III International Scientific Conference*, February 22th, 2019. Tbilisi, Georgia: Baltija Publishing. P. 43–46 (0,13 д.а.).

ЗМІСТ

ВСТУП	17
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ ЗАСОБАМИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ	25
1.1. Економічна експертиза як інструмент забезпечення економічної безпеки національної економіки	25
1.2. Державне регулювання та стратегічні засади розвитку економічної експертизи	42
1.3. Детермінанти забезпечення економічної безпеки засобами економічної експертизи	59
Висновки до першого розділу	74
Список використаних джерел до першого розділу	76
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ ТА ЙОГО ПЕРСПЕКТИВНІ ЗМІНИ МЕТОДАМИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ	88
2.1. Експертні дослідження рівня економічної безпеки національної економіки	88
2.2. Експертний підхід до макроекономічного оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання	102
2.3. Аналіз результатів трансформації системи державного контролю	121
Висновки до другого розділу	141
Список використаних джерел до другого розділу	144
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ЯК МЕТОДУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ	147

3.1. Удосконалення методичного підходу до проведення економічної експертизи результатів інвентаризації	147
3.2. Удосконалення методики проведення економічної експертизи заробітної плати	177
Висновки до третього розділу	202
Список використаних джерел до третього розділу	204
ВИСНОВКИ	211
ДОДАТКИ	216

ВСТУП

Актуальність теми. Концептуальні положення щодо забезпечення національної та економічної безпеки України базуються на відповідних нормативно-правових документах, які визначають засади державної політики стосовно захисту суспільства. Наразі розглядають різні види безпеки, однак на особливу увагу заслуговує саме економічний її аспект, з яким пов'язано економічний розвиток країни, матеріальний добробут суспільства та рівень життя населення.

Економічна безпека є складовою національної безпеки держави, тому важливим є забезпечення її належного рівня, що забезпечує стійке і збалансоване процвітання у довгостроковій перспективі. У сучасних умовах глобалізації соціально-економічних систем спроможність держави щодо убезпечення населення та суб'єктів господарювання від будь-яких загроз, як внутрішніх так і зовнішніх, визначає її здатність до опору, а також рівень життєздатності країни у світовій системі господарювання.

На сьогодні відзначається турбулентність та висока непередбачуваність розвитку соціально-економічних процесів, яка, у першу чергу, пов'язана з кризою на всіх рівнях функціонування, що стримує відновлення конкурентних позицій, знецінює рівень життя та ускладнює ведення бізнесу в країні. Наразі одним із основних завдань є забезпечення та збереження належного рівня економічної безпеки національної економіки усіма доступними способами й методами, актуальним з-поміж яких є економічна експертиза, що водночас є як компенсаційним інструментом державного контролю, так і засобом доказування, методом обґрунтування.

У сучасному соціально-економічному просторі інститут економічної експертизи відіграє вирішальну роль у спірних соціально-економічних питаннях, які виникають при нерівномірному розподілі бізнес-ризиків між учасниками або в результаті оскарження результатів здійснення контрольних заходів. Особливості висновків економічних експертів зумовлюють межі, визначені

нормативно-правовими актами, компетенціями, досвідом та рівнем знань дослідника, рівнем складності об'єкта чи процесу дослідження, тому наслідки прийняття рішень за результатами економічної експертизи мають як об'єктивний, так і суб'єктивний характер, внаслідок чого постає проблема достовірності та безпечності використання висновків усіма зацікавленими сторонами соціально-економічного процесу чи об'єкта. Таким чином, економічна експертиза пов'язана з ризиками прийняття рішень, наслідки яких безпосередньо впливають на рівень економічної безпеки національної економіки, тому розвиток й удосконалення її теоретико-методичних і практичних аспектів потребує особливої уваги.

Актуальність теми також підтверджується тим, що в результаті поступового підвищення рівня ділової активності суб'єктів господарювання, трансформації інститутів держави та нормативно-правового забезпечення державного регулювання соціально-економічних процесів, активізувалося залучення економічних експертів до судових та несудових процесів, тому досліджувати нові тенденції впливу інституту економічної експертизи на забезпечення економічної безпеки національної економіки доцільно з урахуванням нових умов сьогодення, що визначає коло невирішених завдань та своєчасність теми дослідження.

Питанням економічної безпеки активно займаються сучасні вчені в різних галузях науки, зокрема: Л. Абалкін, В. Бантуш, А. Барановський, А. Бесчастний, І. Бінько, Є. Бобров, Т. Гордієнко, М. Денисенко, Ф. Євдокімов, Я. Жаліло, О. Ляшенко, С. Мінакова, В. Мунтіян, Г. Пастернак-Таранушенко, Б. Плєскач, В. Сенчагов, В. Ткач, В. Третьак, Т. Цвігун, Т. Шлемко та ін. Вчені розглядають проблеми і загрози економічній безпеці, аналізують основні складові та шляхи покращення поточного стану економіки країни. Проблемні питання економічної експертизи в Україні розглянуто у працях І. Авер'янова, С. Белкіна, С. Бичкової, М. Білухи, Ф. Бутинця, І. Волкової, А. Голубєва, О. Ейсмана, В. Єрмоленка, О. Колісника, А. Кострова, В. Лисиченко, Ф. Орлової, І. Перевозової. Втім, незважаючи на значні досягнення у цій сфері, вчені так і не дійшли згоди з питань використання економічної експертизи для

досягнення необхідного рівня економічної безпеки. Констатовано, але не вирішено питання щодо існуючих обмежень та недосконалості діючих методик проведення економічної експертизи, що в цілому формує додаткові ризики для учасників процесу. Як результат, дослідження за цим напрямом потребує уваги задіяних суб'єктів на всіх рівнях соціально-економічних процесів, а також подальшого розвитку із застосуванням сучасних економіко-правових поглядів і технологій.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Наукові результати дисертації обґрунтовано та реалізовано в межах завдань науково-дослідних робіт Класичного приватного університету: «Сучасні проблеми модернізації та структурних трансформацій економіки Придніпровського регіону» (номер державної реєстрації 0114U006322), де здобувачем розроблено структурно-функціональну модель проведення економічної експертизи річної інвентаризації; «Науково-методичне забезпечення фінансово-економічних процесів» (номер державної реєстрації 0116U004350), де здобувачем удосконалено методичний підхід до проведення економічної експертизи сум заробітної плати як вагомого показника соціально-економічного розвитку та безпеки національної економіки; «Розвиток національної економіки в контексті сучасної економічної теорії» (номер державної реєстрації 0116U000798), де здобувачем розвинуто експертний підхід до макроекономічного оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання як фактора економічної безпеки національної економіки.

Мета й завдання дослідження. *Метою дослідження є забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи в умовах динамічних трансформацій соціально-економічних процесів.*

Для досягнення зазначеної мети було поставлено такі *завдання*:

- дослідити суть, роль та особливості проведення економічної експертизи;
- охарактеризувати суть економічної безпеки та роль, яку відіграє економічна експертиза в її забезпеченні;
- оцінити стан економічної безпеки країни;

- оцінити макроекономічне фінансове становище суб'єктів господарювання методами експертних досліджень;
- проаналізувати загрози економічній безпеці національної економіки;
- удосконалити державну методику проведення економічної експертизи заробітної плати як вагомого показника соціально-економічного розвитку та безпеки національної економіки;
- удосконалити державну методику проведення економічної експертизи інвентаризації як фактора-ризика економічної безпеки національної економіки.

Об'єкт дослідження – процес забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи.

Предмет дослідження – теоретичні, методичні, прикладні та концептуальні засади для забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи.

Методи дослідження. Науковою основою дисертації виступає інформаційний контент у сфері забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи, нормативно-правові акти та відомості України, матеріали Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України.

У ході дослідження використано такі загальнонаукові та спеціальні методи: *індукції, дедукції, аналізу, синтезу, узагальнення, абстрагування, уточнення, термінологічного аналізу* – для дослідження методів та суті економічної експертизи, економічної безпеки та їх взаємозв'язку (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3); *трендовий аналіз, структурузації, експертного оцінювання, таксономії, імітаційне моделювання, статистичний, фінансовий аналіз* – для здійснення експертного оцінювання економічної безпеки та фінансового стану суб'єктів господарювання на макрорівні; проведення статистичного дослідження показників ефективності державного контролю (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3); *узагальнення, структурузація, параметризація, метод обліку й економічного аналізу, критичний та термінологічний аналізи, концептуалізація* – для обґрунтування підходу до проведення економічної експертизи результатів

інвентаризації та заробітної плати; дослідження суті та значення достовірності в процедурі проведення економічної експертизи (підрозділи 3.1, 3.2).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні шляхів застосування всього спектра засобів економічної експертизи для забезпечення економічної безпеки національної економіки. Результати дослідження, що мають елементи новизни, виявляються в такому:

удосконалено:

– структурно-функціональну модель економічної експертизи проведення річної інвентаризації, доцільність якої обґрунтовано суттєвим впливом на економічну безпеку національної економіки виявленими значними обсягами нестач, зносу, втрат активів. В основу моделі покладено певну послідовність етапів проведення річної інвентаризації у розрізі відповідальності задіяних суб'єктів та синхронізації порядку їх дій із системним баченням економічним експертом особливостей функціонування соціально-економічних процесів. Застосування моделі дає змогу системі державного контролю стимулювати збільшення якості проведення інвентаризації шляхом удосконалення використання змісту відповідних нормативно-правових документів, спрощення процедури проведення економічної експертизи за рахунок логічного звуження меж експертного пошуку, забезпечуючи при цьому високий рівень достовірності, точності, логічності висновку та скорочення терміну, необхідного для його обґрунтування;

– методичний підхід до проведення економічної експертизи заробітної плати як вагомого показника соціально-економічного розвитку та безпеки національної економіки, в основу якого покладено параметризацію заробітної плати, визначення причин основних конфліктів та можливостей забезпечення діючими державними методиками, необхідними для отримання достовірних висновків економічної експертизи щодо правильності нарахування та виплати заробітної плати. Підхід передбачає проведення економічної експертизи за визначеними нормативно-правовими актами з ланцюговою послідовністю формування сум заробітної плати, їх відхилень на окремих етапах ведення

обліку, що дає змогу знизити ймовірність появи системної помилки, підвищити рівень достовірності загального висновку експерта, забезпечити мінімізацію витрат часу, наочність та прозорість схеми його побудови, що в цілому сприяє вчасному прийняттю управлінських або судових рішень;

набуло подальшого розвитку:

– теоретичні положення щодо достовірності висновку економічної експертизи як фактора економічної безпеки. За результатами критичного аналізу доведено гіпотезу про те, що рівень достовірності висновку економічної експертизи є похідною від рівня достовірності первинних досліджуваних документів. Обмеженість дій економічного експерта внаслідок регламентованого обмеження засобів проведення експертизи та неспроможності здійснення фактичного огляду об'єкта дослідження зумовлює доцільність врахування у його висновках цього факту, що змінюватиме сприйняття змісту результатів зацікавленими особами. Таким чином, достовірність висновку економічної експертизи характеризується та обмежується тільки з нормативно-правової точки зору, що для встановлення дійсних фактів проведення операцій є недостатнім, тому достовірність висновку експерта не може бути абсолютною, що вкрай важливо враховувати при прийнятті управлінських або судових рішень;

– експертний підхід до макроекономічного оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання як фактор економічної безпеки національної економіки, в основу якого покладено розроблену модель відповідного інтегрального показника, побудованого засобами фінансового аналізу, таксономії, факторних навантажень та імітаційного моделювання, що під час практичного застосування дає змогу економічному експерту підвищити якість і достовірність результатів експертного висновку за рахунок використання отриманих значень у процесі доказування чи спростовування фінансової спроможності суб'єкта;

– експертний підхід до оцінювання рівня економічної безпеки національної економіки, в основу якого покладено комплексний макроекономічний багатопрофільний показник, який включає сировинно-

ресурсну, енергетичну, фінансову, соціальну, інноваційно-технологічну, продовольчу та зовнішньоекономічну складові економічної безпеки та характеризує поточний узагальнений стан економіки країни, визначає її здатність до відтворення. Перевагою підходу є те, що можливі інтервали вагомості окремої групи показників визначені відповідно до стратегії економічного розвитку країни, що забезпечує високу точність, реалістичність та достовірність отриманих значень рівня економічної безпеки національної економіки, тенденцію змін яких рекомендовано враховувати при обґрунтуванні державної політики забезпечення економічної безпеки національної економіки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що застосування пропонованих положень дисертації надає змогу забезпечити економічну безпеку національної економіки засобами економічної експертизи.

Основні положення дисертації продемонстрували та довели практичну цінність у роботі Запорізького науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС України в частині (довідка № 19/108/1-52 від 06.02.2019 р.), де пройшли належну апробацію експертний підхід до макроекономічного оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання, експертний підхід до оцінювання рівня економічної безпеки національної економіки. Наукові результати дисертаційної роботи довели свою науково-практичну цінність у роботі Запорізької обласної організації Товариства «Знання» України (довідка № 60-18 від 22.02.2018 р.) під час проведення лекційних занять для представників органів місцевого самоврядування, державних службовців з метою пояснення структурно-функціональної моделі економічної експертизи проведення річної інвентаризації, обґрунтування методичного підходу до проведення економічної експертизи заробітної плати.

Результати дослідження використовують також у навчальному процесі Класичного приватного університету під час викладання дисциплін «Економічний аналіз», «Фінансовий аналіз», «Національна економіка» для студентів економічних спеціальностей і спеціальностей з управління та адміністрування (довідка № 01-19 від 11.02.2019 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною працею, у якій сформульовано й обґрунтовано положення та висновки, що репрезентують авторський погляд стосовно забезпечення економічної безпеки національної економіки засобами економічної експертизи. Всі результати одержано безпосередньо автором і відображено в наукових працях.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дисертаційної роботи було оприлюднено на наукових конференціях: Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України» (м. Суми, 2011 р.); Integration of Business Structures: Strategies and Technologies (Tbilisi, 2019 p); Corporate Governance: Strategies, Processes, Technology (Kaunas, 2017 p.); Economy and Society: a Modern Vectors of Development (Leipzig, 2018 p.); Modern Economic Research: Co-operation, Banking, Public Administration in a Decentralized Environment (Kielce, 2017 p.); Economy and Society: The Formation of a Modern Competitiveenvironment (Greenwich, 2018 p.).

Публікації. Основні положення й висновки дисертації викладено в 15 наукових працях, з яких: 9 – статті в наукових фахових виданнях (з них 2 – у виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз, 1 – у закордонному виданні), 6 – матеріали конференцій. Загальний обсяг публікацій – 5,61 д. а.

Структура й обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, п'яти додатків. Загальний обсяг роботи – 234 сторінки, з них основний текст – 178 сторінок, з них рисунки та таблиці, що займають сторінку – 10 сторінок. Робота містить 74 рисунки, 20 таблиць. Список використаних джерел включає 204 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ ЗАСОБАМИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1.1. Економічна експертиза як інструмент забезпечення економічної безпеки національної економіки

В мінливих умовах політичної та соціально-економічної ситуації, що склалася в країні, необхідно докласти значних зусиль для розвитку механізмів, які дозволять досліджувати економічні процеси із високим рівнем достовірності та точності результатів. У цьому контексті засоби та методи економічної експертизи дозволять не лише виявити факти правопорушень, а і простежити процес їх формування для вчасного попередження рецидиву в майбутньому. За рахунок посилення заходів державного контролю за економічною діяльністю можна створити умови для забезпечення економічної безпеки національної економіки на необхідному рівні. Роль економічної експертизи в економічних процесах зростає з розвитком глобалізації, внаслідок посиленням конкурентної боротьби, через людський фактор впливу, розвиток системи державного контролю тощо, які загалом, з одного боку, обумовлюють появу неузгодженостей, конфліктів, а, з іншого боку, попереджають та виявляють порушення. Через це в умовах економічної нестабільності та трансформації нормативно-правового забезпечення зростає актуальність інструментарію економічної експертизи.

Питання економічної експертизи наразі є достатньо вивченим в Україні, але практичні ситуації доводять окремі переваги та недоліки даного засобу контролю та доказування, особливо умовах реформи системи державного контролю та активізації ділової активності суб'єктів господарювання. В працях вітчизняних та зарубіжних вчених було приділено увагу дослідженню цієї

категорії: І. Алієва, А. Бандурки, Ф. Бутинця, С. Белкіна, С. Бичкової, М. Білухи, І. Волкової, А. Голубєва, В. Єрмоленка, А. Кострова, О. Колісника, І. Перевозової, А. Толкаченко. Результати їх досліджень потребують перегляду з точки зору врахування нового контенту нормативно-правового забезпечення, вектору розвитку державного контролю та актуалізації питань економічної безпеки на мікро- та макрорівнях.

Питання проведення економічної експертизи на даному етапі розвитку соціально-економічної системи вимагають уваги як у науковому, так і в практичному аспектах. Становлення категорії «економічна експертиза» неможливо уявити без досліджень фахівців у цій сфері, а саме - в галузі теорії та практики, з врахуванням політичних, соціальних, правових та економічних змін, які відбулися в нашій державі.

Свій внесок у розвиток дефініції «економічна експертиза» зробили не лише науковці економічного профілю, а й юридичного. Серед них варто відмітити праці І. Алієва, В. Лисиченка, Б. Шевченка. Вивчення розвитку та становлення економічної експертизи знайшли своє відображення в наукових доробках Р. Белкіна, О. Ейсмана та Н. Малаховської. В працях Ф. Бутинець, М. Білухи, В. Лякіса розглядалися головні складові організації проведення економічної експертизи та особливості застосування експертизи в економічній діяльності суб'єктів господарювання. Проте питання взаємозв'язку економічної безпеки та заходів проведення економічної експертизи не підіймались.

Економічна експертиза вважається особливим видом експертних досліджень, в процесі проведення якого застосовуються знання з різних сфер економічної науки – фінансів, бухгалтерського обліку, статистики, економіки, оподаткування тощо. Крім того, економічна експертиза з правової точки зору – це отримання і уточнення наявних доказів, які можуть дозволити виявити факт правопорушення або попередити його виникнення. Наведені визначення доводять зв'язок економічної експертизи, її призначення із такою категорією економічної безпеки, як ризики, їх виявлення та попередження, хоча безпосередньо сама процедура проведення економічної експертизи несе із собою характерні власні ризики як для оцінювача, так і для об'єкту, процесу чи

явища тощо, які підлягали оцінюванню, тому на теренах ризику та управління ним формується взаємозв'язок засобів економічної експертизи та стану економічної безпеки національної економіки.

Науковці, за результатами аналізу літератури економічного та юридичного профілю, законодавства виділяють такі види експертних досліджень, які можуть бути проведені в межах реалізації заходів проведення економічної експертизи [61; 62]: планово-економічна; фінансова-аналітична; фінансово-кредитна; судово-бухгалтерська; податкова. Варто зауважити, що економічну експертизу не можна відносити до виду криміналістичних, але саме її процедура призначається при розслідування злочину в економічній сфері у судовому та несудовому порядку.

Однак, погодимося з іншими дослідниками, що перелік підвидів економічної експертизи може бути уточнено в межах визначених законодавством економічних сфер. Відтак, економічна експертиза – це невід'ємний елемент сучасної економічної безпеки національної економіки, який дозволяє протистояти економічній злочинності та застосовувати спеціальні заходи щодо нейтралізації або ліквідації зовнішніх та внутрішніх загроз. Застосування економічної експертизи створює засади для використання механізмів профілактичної та попереджувальної діяльності, які можуть здійснюватися в спеціальних та неспеціальних формах реалізації, що відображає переваги даного методу доказування.

Перед тим, як перейти до розгляду складових економічної експертизи, вважаємо за необхідне більш детально розглянути дефініції досліджуваної категорії. Так, «експертиза» бере свій початок з латинського «expertus» та перекладається як «досвідчений». У словнику іншомовних слів можна знайти наступне тлумачення – спеціалізоване дослідження, яке проводиться фахівцями вузької спеціалізації та в результаті якого надається детальний висновок.

Питанню вивчення економічної експертизи в своїх роботах приділяли багато вчених, але до цього часу проблеми реалізації експертного дослідження недостатньо висвітлені в практичному та науковому аспектах у сучасному контексті розвитку держави, тому в наукових працях немає єдиного тлумачення

сутності категорії економічної експертизи, критеріїв класифікації досліджуваної категорії та її ролі в структурі системи економічної безпеки як інструменту попередження та доказування економічних порушень.

В юридичній літературі, в експертній, судовій та слідчій практиці, а також в підзаконних нормативних актах всі проведені експертизи називають судовими, але в Цивільному процесуальному кодексі України, Господарському процесуальному кодексі України та Кримінальному процесуальному кодексі України мова йде про експертизу. Економічна експертиза застосовується в тих випадках, коли для вирішення певних питань в процесі провадження в справі необхідно застосовувати технічні, економічні, наукові та інші знання [79].

В умовах мінливої політичної та соціально-економічної ситуації в країні реалізація сучасних реформ повинна враховувати необхідність м'якої форми посилення контролю за економічними процесами з боку держави та суб'єктів господарювання. На особливу увагу, на наш погляд, заслуговує необхідність зосередити свої зусилля на створенні та забезпеченні функціонування інституту економічної експертизи як системи, яка здійснює моніторинг та контроль за результатами економічної діяльності. Крім того, вагомим аспектом залишається актуалізація питань самоорганізації суб'єктів господарювання в межах питань самоконтролю, самоаналізу та самооцінювання, оскільки сучасна реформа державного контролю знижує адміністративний тиск та актуалізує засоби та технології аудиту замість ревізій та перевірок. Тому вирішальним аспектом забезпечення економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання стане свідоме прийняття рішення щодо налагодження дієвого внутрішнього контролю.

Економічна експертиза в межах завдань забезпечення економічної безпеки застосовується при дослідженні господарської діяльності суб'єктів господарювання як елементів національної економіки, дозволяє дослідити процеси формування фінанси-економічних показників проведених операцій в минулому та поточному періодах, а також коректність і точність їхнього відображення в облікових записах. Метою проведення судово-економічної експертизи вважається виявлення таких явищ, як крадіжки, допущення збитків,

нестача та інші викривлення обліку. Під час проведення судово-економічної експертизи проводиться аналіз бухгалтерської, фінансово-економічної та виробничої діяльності господарських об'єктів, які зазнали збитків, втрат, крадіжок цінностей та мали епізоди привласнення товарно-матеріальних цінностей та інші факти перекручення облікових записів. Цілями несудової економічної експертизи можуть стати будь-які економічні питання, що відображають результати неузгодженості як інтересів суб'єктів господарювання, так і правильності ведення обліку. Отже, економічну експертизу не можна відносити до криміналістичних, хоча вона проводиться під час розгляду судових справ правопорушень у сфері економіки. Економічна експертиза застосовується при розслідуванні адміністративних, податкових та митних злочинів, а також при вирішенні цивільно-правових спорів [55].

Таким чином, економічну експертизу рекомендують розглядати як інструмент, який дозволяє запобігати виникненню економічних порушень, але деякі вчені вважають, що економічна експертиза – це механізм, який допомагає виявити докази здійснення економічного злочину, що, на наш погляд, розкриває суть категорії з різних сторін, які доповнюють одна одну. Економічна експертиза визначає коректність відображення фактів фінансової, бухгалтерської, господарської діяльності суб'єкта господарювання в документах звітності та бухгалтерського обліку. Під коректністю мається на увазі достовірність представлених для оцінювання облікових даних. Крім того, економічна експертиза створює можливості виявлення причинно-наслідкових зв'язків формування фактів не лише в поточному та минулому обліковому періоді, а й в майбутніх подіях. При наявності критичних чинників, які можуть слугувати своєрідними індикаторами виникнення правопорушень, стає можливим їх попередження. Таким чином, доцільним є твердження, що економічна експертиза – це інструмент, який дозволяє оцінити нейтрально та безумовно ситуацію, процес, явище, об'єкт, особливо в тих випадках, коли існують перешкоди, які створюють перепони при здійсненні обліку та унеможлиблюють проведення об'єктивного дослідження іншими зацікавленими сторонами.

Таким чином маємо такі основні критерії суті категорії економічної експертизи (рис. 1.1).

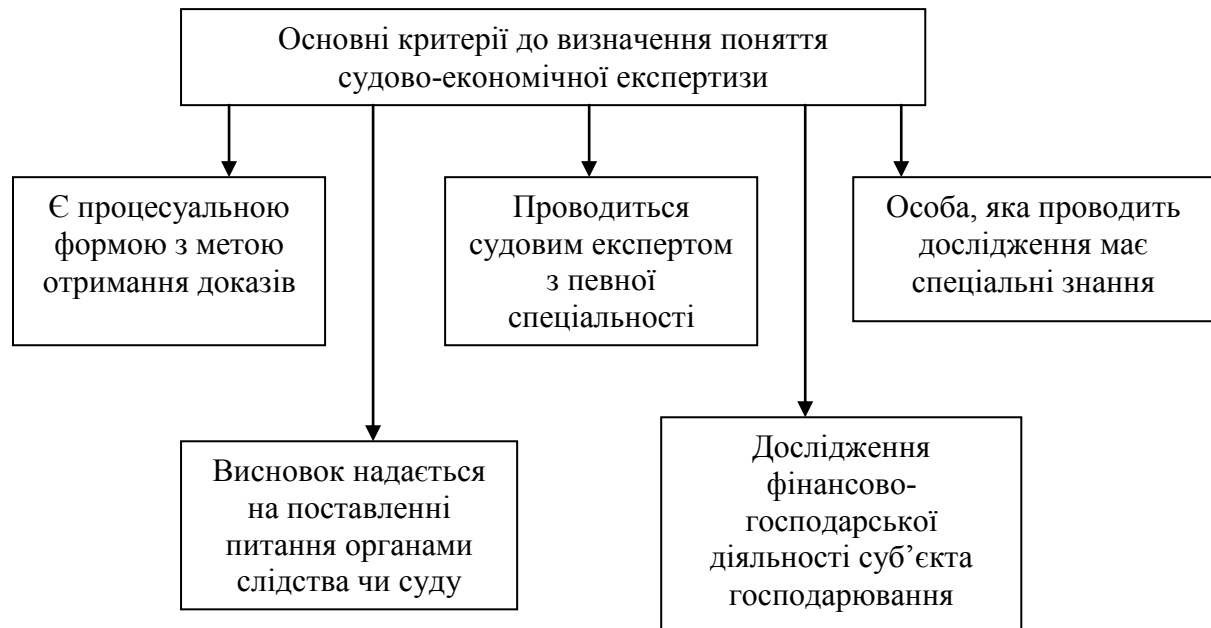


Рис. 1.1. Основні критерії до визначення категорії судово-економічної експертизи

Джерело: узагальнено автором

У наукових колах термін «експертиза» розглядається як вузькоспеціалізоване поняття, яке вживається в окремих галузях: медицині, будівництві, судовій практиці, лісовому та сільському господарстві, харчовій промисловості, мистецтві, дослідженнях ґрунту, біологічних експериментах тощо. Значення категорії «експертиза» в відповідних наказах, нормативних актах та законах має більш загальний характер і, таким чином, може застосовуватися в будь-якій сфері. Однак, в той же час, загальний характер поняття не надає можливості детального розгляду сутності категорії «економічна експертиза», зокрема, в межах питань забезпечення економічної безпеки, тому необхідно брати до уваги не лише спільні риси, притаманні категорії «експертиза», а й досліджувати специфічні якості, які дозволять більш ретельно дослідити та оцінити переваги проведення процедури експертизи в будь-якій економічній сфері.

Дослідниця Волкова І. розглядає категорію «економічна експертиза» як дослідження фінансової, податкової, господарської та економічної діяльності компанії, яке проводиться експертом згідно норм чинного законодавства з метою видачі висновку щодо подальшого вирішення питань [9].

На нашу думку, це визначення має бути доповнене вимогами, що висуваються до самого експерта, адже може виникнути хибне уявлення, що майже кожен випускник спеціальностей економічного профілю, який до того ж обізнаний в галузі права, може вважатися експертом та проводити економічну експертизу. Однак, це не так, тому що на практиці експерт повинен мати свідоцтво з правом проведення певного виду експертиз, який засвідчує не лише наявність спеціальних знань у сфері економіки, а й володіння необхідними знаннями для проведення експертизи та надання висновку після проведення дослідження.

Науковець М. Білуха тлумачить термін «економічна експертиза» як процес наукового дослідження об'єктів та суб'єктів господарювання, які вступають в правові та економічні відносини. Дане поняття трактується дуже вузько та не надається інформація щодо характеру відносин, які виникають в результаті проведення економічної експертизи, не пояснюється мета, а також задачі, які необхідно досягти під час проходження дослідження [4].

Учений А. Бандурка розглядає економічну експертизу як синтез економіки та права, який дозволяє застосовувати спеціальні економічні знання згідно норм чинного законодавства для виявлення правопорушень. Погоджуємося з цим автором щодо трактування досліджуваної категорії, адже воно майже повністю розкриває його сутність, визначає мету, завдання та результати проведення експертизи [2].

Як вважає Ф. Бутинець, економічна експертиза – це особлива процесуальна дія, основна мета якої – дослідження експертом, який має спеціальні знання в досліджуваній сфері, даних суб'єкта господарювання на вимогу третьої зацікавленої особи для встановлення правопорушення або фактичних обставин справи й надання в результаті висновку. Зазначене можна

вважати найбільш вдалим визначенням досліджуваної категорії через повне та точне розкриття її сутності [6].

Унікальність та особливість цього методу дослідження визначають більшість вчених, стверджуючи, що економічна експертиза – це особлива процесуальна форма використання експертних знань з різних сфер економічної науки – фінансів, бухгалтерського обліку, статистики, економіки, оподаткування, тощо з метою отримання доказів щодо документальної обґрунтованості представлених облікових записів або виявлення факту правопорушення [55; 57; 58; 61; 62; 79]. Визначення частково розкриває сутність економічної експертизи, крім того, не зовсім зрозуміло, на якій підставі повинна бути проведена експертиза та хто її замовники, що потребує уточнення.

На думку дослідника В. Єрмоленка, економічна експертиза – це аналіз фінансової та господарської діяльності підприємства, який здійснюється в межах чинного законодавства компетентною особою, яка має документальне підтвердження на право виконувати подібний контроль та повинна надати висновок щодо розгляду питань, які були поставлені зацікавленими третіми особами [21].

Правники розглядають економічну експертизу як спеціальну комплексну дисципліну, в якій теоретичні та практичні знання з галузі економічної науки розглядаються в площині права [2; 13; 39; 80; 88]. У результаті проведення експертизи мають бути здійснений аналіз інформації економічного характеру та підготовлені висновки щодо подальшого вирішення питань, які стояли перед експертом до початку проведення експертизи. Наведене визначення відображає сутність економічної експертизи, хоча потребує деякого уточнення, зокрема, в частині представлення мети та завдань економічної експертизи.

Науковець О. Колісник тлумачить економічну експертизу як процесуальну дію, яка виявляється в проведенні дослідження експертом за допомогою вивчення, аналізу звітності та документів бухгалтерського, податкового та фінансово-економічного характеру з метою надання висновку стосовно кола питань, які були поставлені перед початком роботи [32].

У своїх наукових розвідках І. Перемозова висуває тезу про те, що економічну експертизу потрібно використовувати в тих ситуаціях, коли необхідно надати обґрунтування документальної достовірності облікових записів та іншої документації для подальшого прийняття рішень на підприємствах [57; 58].

Вчена доводить, що економічна експертиза – це один із механізмів, які дозволяють здійснювати фінансовий контроль за господарською діяльністю досліджуваного об'єкту, який застосовують при необхідності виявлення найбільш оптимального напрямку покращення певної сфери економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Також дослідниця вважає, що існує інший варіант, коли застосування економічної експертизи – це перевірка документальної коректності представлених документів, облікової звітності тощо. В цьому варіанті автор тлумачить досліджувану категорію, як одну із головних форм реалізації контролю діяльності суб'єкта господарювання. В такому контексті економічна експертиза може застосовуватися поряд із іншими видами контролю, такими, як аудит, ревізія, податкова перевірка та інспектування [57; 58], оскільки може виступити інструментом доказування іншої сторони.

Більшість учених погоджуються з думкою, що економічна експертиза – це експертна оцінка, яка надається в сфері бухгалтерського обліку та господарської діяльності компанії з метою виявлення правопорушень на підставі заяв зацікавлених осіб та надання висновків з досліджених питань [79; 88; 90; 91; 99]. Погоджуємося з таким твердженням, оскільки його зміст майже повно розкриває сутність досліджуваної категорії.

Проводячи аналіз вищенаведених джерел та визначень дослідників, можемо прийти до такого висновку: майже всі трактування сутності категорії «економічна експертиза» мають спільні риси та характеристики, однак, варто відмітити і деякі відмінності. Через відсутність єдиного наукового визначення поняття «економічна експертиза», вважаємо за необхідне надати власне авторське визначення на основі інтерпретації цієї категорії в наукових джерелах. Таким чином, економічна експертиза виступає інструментом

дослідження документально підтвердженого процесу або явища, яке проводиться кваліфікованим експертом, базується на встановленні причинно-наслідкових зв'язків досягнення певного результату або факту, ініційованого зацікавленими особами або інстанціями, з подальшим наданням висновків, які підтверджують або спростовують сутність поставлених питань із докладним описом їх документального обґрунтування. Аналізуючи сутність категорії економічної експертизи, доцільно виокремити її класифікаційні ознаки (рис. 1.2).

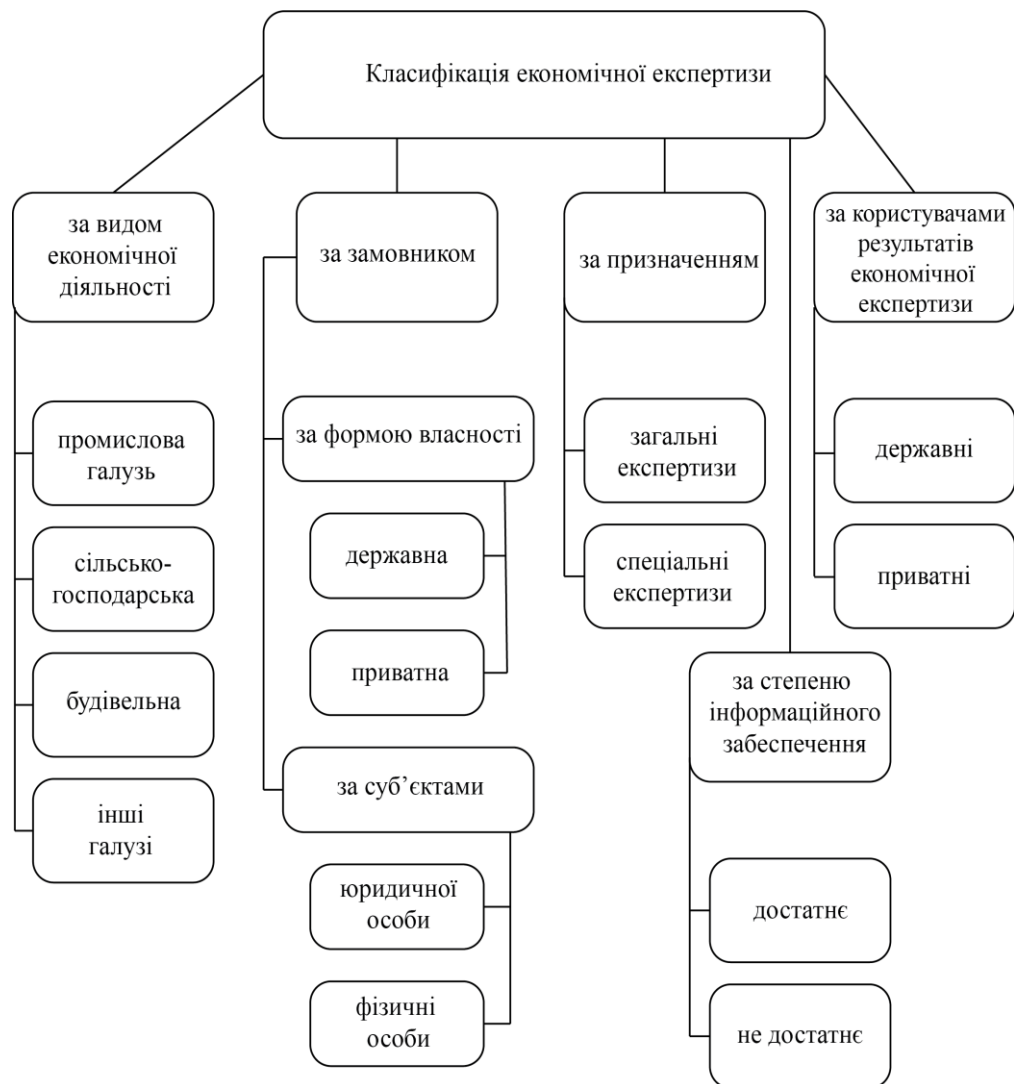


Рис. 1.2. Класифікація видів економічної експертизи

Джерело: узагальнено автором за [40]

Видова класифікація економічної експертизи в основному здійснюється за такими ознаками: за видами економічної діяльності, за замовником, за

призначенням, за користувачами результатів експертизи, що цілком відображає суб'єктивний підхід класифікації.

Проводити експертизу може лише кваліфікований експерт фахівець в конкретній економічній сфері, який має відповідати вимогам, які висуваються до нього нормативами та стандартами. Експерт повинен мати не лише досвід, кваліфікацію, а також глибинні знання в певній галузі, підтверджені сертифікатами, дипломами та свідоцтвами. Отже, здійснювати економічну експертизу можуть лише фахівці, які застосовують в ході проведення своєї роботи новітні спеціалізовані методи дослідження та володіють професійними знаннями [18]. Для проведення експертизи необхідна наявність замовника - фізична або юридична особа, зацікавлена в отриманні результатів незалежної експерти з конкретно поставленого питання, точність та логічність змісту якого відіграє вагому роль для процедури проведення експертизи.

Результати експертизи повинні бути зрозумілі та достатньо обґрунтованими не лише для експерта, який її проводить, а також для замовника та інших осіб, які можуть мати доступ до експертних висновків. Процес проведення експертизи базується на діючих методиках та даних, які має в своєму розпорядженні експерт та які може витребувати, спираючись на нормативно-правове поле, яке забезпечує вирішення поставленого питання. Якщо експерт вважає, що представленого обсягу матеріалів недостатньо, в такому випадку робиться клопотання на отримання додаткової уточнюючої або пояснюючої інформації, але в межах діючих нормативно-правових актів щодо методики проведення експертизи. Також нестачу інформації можна компенсувати результатами проведення наукових експертних досліджень непрямыми методами або залученням додаткового масиву даних, результатів інших експертиз тощо.

Експертиза вважається завершеною після видачі експертом висновку, в якому надається інформація щодо етапів проведення експертного дослідження та результатів, які були отримані, зміст яких або підтверджує, або спростовує поставлене питання [1]. Висновок побудовано за нормативами таким чином, щоб у користувача була змога простежити логіку його побудови та виявити всі

підстави для формування саме такого, а не іншого результату. Тим самим, експерт забезпечує достовірність його змісту. Зміст висновку, який надає експерт, має бути об'єктивним, змістовним, обґрунтованим та повним, оскільки на його основі приймаються подальші рішення, тому питання достовірності змісту експертного висновку відіграє вирішальну роль.

Більшість дослідників у своїх працях порівнюють між собою методи державного контролю в частині економічної експертизи, аудиторської перевірки та ревізії, вважаючи, що зазначені методи є тотожними. Однак, на відміну від аудиту та ревізії, окремі вчені відносять економічну експертизу до категорії з більш широким тлумаченням та дещо іншим призначенням. Економічна експертиза відрізняється від інших видів контролю за такими характеристиками, як мета, завдання, замовники та користувачі результатів проведеного дослідження, тобто, об'єктом, предметом дослідження. Варто більш детально розглянути ці складові та виявити відмінності економічної експертизи від аудиторської перевірки та ревізії [81–83].

Отже, метою економічної експертизи є вивчення, дослідження, аналіз, оцінювання та перевірка діяльності кредитної, фінансово-економічної, податкової, бухгалтерської господарського об'єкту, процесу, явища тощо, тоді як метою аудиторської перевірки є перевірка показників фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку. В свою чергу, метою ревізії є державний контроль за коштами та матеріальними цінностями, які були витрачені, їхнім станом, збереженням, коректністю ведення бухгалтерського обліку.

Завданнями економічної експертизи вважають [42]:

- встановлення відповідності в документах проведених операцій;
- встановлення відповідності в представлений інформації нестачі або надлишків грошових коштів або ТМЦ;
- встановлення періоду і місця утворення нестачі або надлишків грошових коштів або ТМЦ;
- встановлення відповідності даних нормам чинного законодавства;
- встановлення відповідності в записах відображень в облікових документах цінних паперів, грошових коштів та ТМЦ;

- встановлення документальної відповідності показників фінансового стану;
- встановлення документального підтвердження коректності розрахунків з дебіторами та кредиторами.

У той же час, завданнями аудиту фінансової звітності є встановлення відповідності бухгалтерського обліку та/або консолідованої фінансової звітності досліджуваного об'єкту вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

У ході ревізії вирішуються завдання щодо встановлення шляхом проведення «документальної та фактичної перевірки фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи» фактів недотримання вимог чинного законодавства та виявлення кола осіб, за результатами дій яких допущено порушення [107].

Замовниками та користувачами економічної експертизи можуть бути стейкхолдери, юридичні та фізичні особи, акціонери, бюджетні установи, банки, кредитні організації, страхові компанії, тобто будь-яка зацікавлена третя сторона, тоді як аудиторську перевірку можуть замовити лише власники, акціонери та засновники компаній. Замовниками та користувачами результатів ревізії є лише державні органи управління [81–83].

Методичні підходи та методи, які доступні для використання ревізорам та експертам, тісно між собою перетинаються, взаємообумовлюють результат, загалом, виступають частиною методології судово-економічної експертизи [90, с. 191]. Методом виступає інструмент або спосіб поетапної реалізації поставленого завдання; сукупність заходів чи послідовність дій фактичного чи гіпотетичного визначення параметрів дійсності; заздалегідь методологічно визначений шлях наукового пізнання істини [90, с. 190].

Загальна методологія представляє собою систему взаємопов'язаних методів досліджень та пізнання, які використовують для досягнення поставлених економічних завдань. Загальні методи доступні як ревізору, так і експерту, застосовуються для показників результатів діяльності підприємств

всіх форм власності та сфер діяльності, оскільки, загальні обставини порушень найчастіше є типовими [90, с. 191]. В цілому методика проведення судово-економічної експертизи базується на використанні регламентованого спектру методів, класифікацію яких представлено на рис. 1 додатку А.

Слід зазначити, відновлення кількісно-сумового обліку полягає в тому, що на основі дослідження первинних документів з оприбуткування або витрачання цінностей повністю відновлюється його кількісний облік. Це створює можливість прослідкувати рух оборотних і необоротних активів за кожним їх видом окремо. Цей спосіб може застосовуватися при перевірці діяльності суб'єктів господарювання, наприклад, де кожне оприбуткування або видаток товарно-виробничих запасів оформлюється первинними документами, але кількісний облік не здійснюється [90, с. 203].

Досліджені методи тісно пов'язані один з одним. Однак, головне для експерта та ревізора є здійснити обґрунтований методичний вибір, які дозволяють дослідити всеохоплююче та достовірно вхідні дані.

Характерними особливостями методики судово-економічної експертизи є те, що експерт-економіст при проведенні експертного дослідження обмежений у використанні способів документального контролю. Експерт-економіст не вправі використовувати способи фактичного контролю, у зв'язку з тим, що для дослідження і складання він має право досліджувати лише документальні дані та використовувати лише результати роботи ревізора, який при проведенні перевірки застосовував способи фактичного контролю.

На наш погляд, досліджене вище порівняння інструментів контролю є недоречним, оскільки саме результати аудиту та ревізій виступають об'єктом та предметом досліджень економічних експертів, і, у разі виникнення спірних питань, результат судового процесу базується на висновку, наданому судовим експертом. При цьому сам експерт не може виконувати ревізійні дії, а опрацьовує надані документи.

Для доведення недоречності порівняння та не співставлення між зазначеними методами контролю наведемо й узагальнимо їхні визначальні властивості, спільні та відмінні ознаки.

Ревізіями та аудитом в порядку забезпечення «функціонування системи державного фінансового контролю» (далі – ДФК) охоплюється широке коло структурних одиниць, фондів, яким надано бюджетні кошти або застосовували державне майно, тоді як згідно вимог рішення суду включаються і інші суб'єкти господарювання. Економічна експертиза, як один із видів судової експертизи, проводиться на підприємствах лише при певних обставинах («за рішенням суду або органу досудового розслідування», укладення підприємством договору з експертом), також, може призначатися унаслідок проведених заходів ДФК. Якщо подано за результатами ревізії підконтрольним підприємством скарги на протиправні дії перевіряючих, організація вищого рівня може додатково призначити позапланову ревізію на зазначеному об'єкті, та, у разі незгоди з результатами, підприємство може звернутися позовом до суду.

На законодавчому рівні ревізія визначається як «документальна та фактична перевірка фінансово-господарської діяльності підконтрольних осіб, яка проводиться з метою встановлення порушень та винних осіб» [64], а «аудит полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ, яким охоплені питання законного та ефективного використання коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю» [52].

При реалізації заходів судової експертизи досліджуються об'єкти, явища і процесів у різних галузях, базуючись на спеціальних знаннях, метою досліджень є обґрунтування висновку з конкретних питань.

Вимоги до рівня підготовки судового експерта закріплено на законодавчому рівні, що підтверджує необхідність наявності спеціального рівня знань для проведення експертизи.

Проте, законодавчо рівень «підготовки та кваліфікації службової особи органу ДФК» не визначаються. На договірних засадах органом ДФК можливе залучення висококваліфікованих фахівців для проведення фактичного огляду та перевірок.

Методики, якими користуються судові експерти «підлягають атестації та державній реєстрації в порядку, що визначається КМУ», при цьому інспектування здійснюється згідно відповідного «Порядку, затвердженому КМУ», та не вимагає додаткового атестування та реєстрації.

У разі атестації «експерти включаються до відповідного державного Реєстру МінюстУкраїни» [63]. Службові особи, що здійснюють ДФК, не реєструються. Крім того, відрізняється і порядок формування результатів проведених заходів. Так, судовий експерт за результатами проведеного особистого дослідження надає обґрунтований, регламентований структурно та змістовно на законодавчому рівні, «об'єктивний письмовий висновок на поставлені питання» [74; 77], а в разі необхідності роз'яснює його. При цьому, навіть у разі проведення комісійної перевірки при незгоді експерта із загальною думкою у заключній частині наводиться окремий висновок кожного спеціаліста. Поряд з цим, проект аудиторського звіту обговорюється із розпорядником бюджетних коштів, та за результатами дискусії, у разі надання суттєвих зауважень, не виключається можливість врахування їх. Таким чином, при складанні висновку експертом присутній фактор суб'єктивності, а за результатами проведення ревізій та аудитів особисте рішення трансформується в єдине колективне рішення, яке враховує думку об'єкту контролю.

Навіть враховуючи незначні тотожності, які відмічаються при здійсненні заходів ДФК та судової економічної експертизи, наприклад, щодо обов'язковості надання підприємствами інформації для проведення судової експертизи, так і для реалізації функцій органів ДФК їх суттєві відмінності дозволяють зробити висновок про їх неспівставність для порівняння.

І навіть за умов проведення ревізії за зверненням правоохоронних органів зміни порядку та методики проведення ревізій не передбачено, але при цьому для максимального охоплення ревізією результатів діяльності підприємства, до заздалегідь визначених правоохоронними органами питань додаються і інші питання, визначені ревізійною комісією.

У підсумку наукових поглядів зауважимо, що економічна експертиза проводиться з метою вирішення будь-яких питань економічного характеру або

в межах виникнення факту правопорушення. Аудит направлений на захист інтересів власників або засновників, та проводиться за ініціативи самого суб'єкту господарювання, крім випадків, які передбачають обов'язкове проведення аудиторської перевірки згідно із законодавством України. В той же час ревізія проводиться завжди на підставі наказів державних органів управління.

Економічна експертиза поряд з іншими інструментами та методами доказування, в тому числі, державного та внутрішнього контролю, характеризується незалежними висококваліфікованими компенсаційними та уточнюючими властивостями. Тобто, доцільність її застосування обумовлена обмеженнями методології інших використаних методів, які знижують достовірність висновків, тому її результати збалансовують, уточнюють та доповнюють зміст попередніх результатів. Складним питанням проведення економічної експертизи залишатиметься довіра до змісту висновку експерта та достовірність висновку взагалі, де довіра визначатиметься суб'єктивними характеристиками експерта, а достовірність – достовірністю первинних документів та точністю методів проведення експертизи.

Отже, в ході дослідження проаналізовано дефініції категорії «економічна експертиза», розглянуто існуючі підходи до її визначення, що дало змогу обґрунтувати її власне бачення як ініційованої шляхом звернення зацікавлених осіб регламентованої законодавством процедури з дослідження звітності та документів, що відображають результати діяльності суб'єкта, об'єкта, процесу чи явища, яка проводиться кваліфікованим експертом з подальшим наданням висновків, зміст яких виявляє факти правопорушення або документально обґрунтовує проведення певних дій. Розглянуто специфічні відмінності економічної експертизи від інших видів державного контролю та встановлено нераціональність їх порівняння та співставлення.

1.2. Державне регулювання та стратегічні засади розвитку економічної експертизи

Питання забезпечення необхідного рівня економічної безпеки гостро стоїть перед усіма країнами світу. В умовах несприятливої соціально-економічної та політичної ситуації в Україні необхідна організація діяльності дієвого механізму, який буде забезпечувати стабільний розвиток країни, в якому економічна експертиза – це саме той інститут, повноцінне функціонування якого дозволить підвищити ефективність управління економічним ризиками. Саме тому держава має створювати засади для удосконалення нормативної бази, яка регламентує проведення та застосування економічної експертизи, як однієї із форм державного контролю на мікро- та макрорівнях.

Враховуючи реальні виклики сьогодення, актуальним питанням для України є забезпечення належного рівня економічної безпеки в контексті повноти нарахування доходів бюджету, ефективного та цільового витрачання їх. Напрями вирішення питання економічної безпеки закріплені в ряді стратегічних документів, затверджених протягом останнього періоду, проте, інститут економічної експертизи залучено лише частково.

Так, у межах виконання «Програми економічних реформ на 2010–2014 роки», затвердженою «Стратегією національної безпеки України» [71], визначено нецільове та неефективне використання державних коштів всіх рівнів бюджетів як загрозу економічній безпеці [71], а ключовими завданнями реалізації заходів політики, стратегії та тактики національної безпеки у внутрішньому середовищі держави – цільове використання та підвищення рівня ефективності використання коштів держави [71].

Одним із принципів, на яких ґрунтуються заходи щодо виконання положень Стратегії, є результативність і системність контролю з питань забезпечення необхідного рівня національної безпеки, зокрема, за ефективністю формування та використання всіх видів ресурсів [71]. У рамках Стратегії

сталого розвитку «Україна – 2020», схваленої [73], було розроблено та затверджено ряд стратегічних документів, які враховували нові зовнішні та внутрішні безпекові загрози для країни [73]. Так, положення та мета Стратегії національної безпеки України [69] закріплювали тезу попереднього стратегічного документу [69] в частині того, що побудова економічної безпеки країни здійснюється, в тому числі, і шляхом виконання заходів, що забезпечують ефективне, цільове, раціональне використання бюджетних коштів.

Крім того, розпорядженням Кабінету Міністрів України (далі КМУ) було схвалено «Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки» [72]. Положеннями зазначеного документа було підкреслено необхідність вирішення основних завдань, наведених у попередньому документі [72], щодо забезпечення необхідного рівня ефективності заходів внутрішнього контролю, проведення аудиту на всіх рівнях та для всіх учасників процесу, та зазначено про необхідність розвитку таких елементів системи управління фінансовими відносинами державного сектору, як, рис. 1.3 [69].

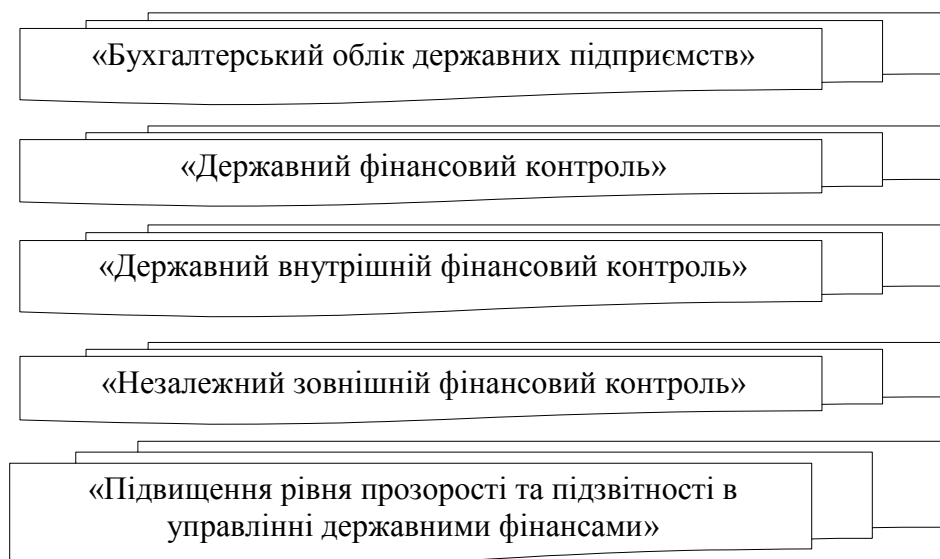


Рис. 1.3. Напрями розвитку елементів системи управління державними фінансами відповідно до положень [69]

Зазначене підкреслює вагомість розвитку всіх форм контролю за всіма напрямками його реалізації, ініціювання його проведення не тільки державою, а і суб'єктом господарювання. Згідно положень БКУ наведено базові складові системи контролю та аудиту в межах проведення бюджетного процесу, які передбачають реалізацію заходів виконання контролю у напрямках дотриманням норм та положень законодавства, проведення незалежного контролю від імені Верховної ради України (далі – ВРУ), який реалізовує Рахункова палата України (далі – РПУ), побудову наскрізної «системи внутрішнього контролю та аудиту» усіма суб'єктами, що здійснюють функції розпорядників коштів. Положеннями Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) передбачено, що в Україні механізм проведення фінансового контролю, здійснення аудиту, безпосередньо процедура оцінювання ефективності використання бюджетних коштів проводяться на кожному з етапів функціонування бюджетного процесу, при цьому заходи щодо реалізації контролю від імені ВРУ за коштами, що надходять до держбюджету, та напрямками і обсягами їх використання здійснює РПУ. Таким чином, РПУ є одним з органів, який реалізує функції та заходи контролю щодо дотримання норм та основних положень бюджетного законодавства, оскільки має відповідні повноваження, покладені на неї положеннями Конституції України, зокрема, рис. 1.4.

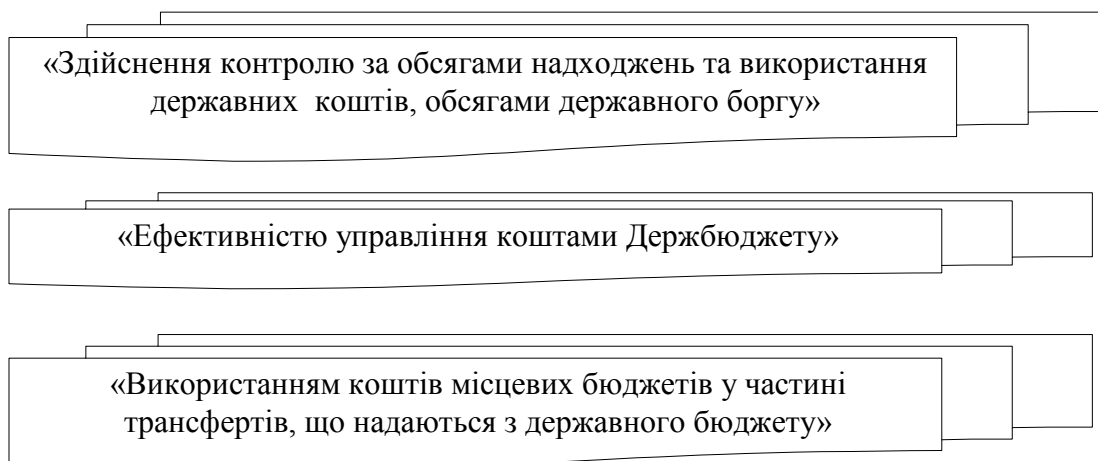


Рис. 1.4. Основні повноваження РПУ [ст. 110, 7]

«РПУ здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит)

методами фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів» [7,53]. Відповідно, РПУ здійснює перевірку тих суб'єктів господарювання, діяльність яких забезпечується у повному обсязі чи частково з держбюджету, яким надаються податкові пільги тощо. Механізм реалізації ДФК в Україні визначається згідно Закону України від 26.01.1993 р. № 2939-XII [64].

Безпосередньо механізм ДФК функціонує під керівництвом відповідного органу, який використовує «методи проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки та моніторингу закупівель» [64].

Державна аудиторська служба України (далі ДАСУ) є «центральною органом виконавчої влади», механізм функціонування якого визначається КМУ та який формує вектор і реалізує положення та плановані заходи державної політики в межах завдань здійснення ДФК [52]. ДАСУ реалізує ДФК наступними методами: «державний фінансовий аудит; перевірка закупівель; інспектування (ревізії); моніторинг закупівель» [52].

Згідно БКУ, внутрішнім контролем є «сукупність заходів, які використовуються зацікавленою особою для використання бюджетних коштів ефективно та за цільовим призначенням, також, для досягнення визначеної мети, виконання визначених завдань, побудованих планів в межах висунутих законодавчих вимог щодо здійснення діяльності суб'єкта господарювання» [7]. Також норми БКУ визначають поняття «внутрішнього аудиту, як фахову діяльність окремого підрозділу в системі внутрішнього аудиту суб'єкта бюджетної сфери, спрямовану на покращення структури системи або механізму управління, запобігання появи випадків незаконного, нецільового, неефективного використання коштів, виникнення непередбачених помилок різного характеру, прорахунків у діяльності, удосконалення методів проведення та організації механізму внутрішнього контролю» [7].

Зазначені поняття на рівні закону не закріплено, а лише описуються згідно «Концепції розвитку державного внутрішнього контролю на період до 2017 року», ухваленої [75]. Не дивлячись на те, що перелік функцій, вимог та безпосередніх завдань аудиторів РПУ, працівників ДАСУ, внутрішніх

аудиторів, посадових осіб, що здійснюють внутрішній контроль на різних етапах діяльності закладів, відрізняються, окремі заходи етапи, їх послідовність співпадають у наслідок схожості функцій, а в окремих випадках, дублювання їх.

Так, згідно з офіційними даними ДАСУ (публічний звіт за 2018 рік) триває тенденція до зменшення кількості проведених заходів ДФК, при цьому враховуються найвагоміші можливі фінансові ризики зловживань з фінансово-бюджетними ресурсами, основна увага концентрується на попередження порушень [52]. Тобто, певна кількість суб'єктів господарювання залишається поза увагою контролюючих органів. При цьому можна припустити, що чим більше термін між контрольними заходами, тим більше суми порушень в наслідок накопичення впливу системного ризику.

Таким чином, підприємством, крім інших заходів, що здійснюються для підтримання належного рівня фінансової дисципліни, за ініціативою керівника додатково може проводитися оцінювання результатів діяльності (економічна експертиза) власними силами працівників. Також слід зазначити, що вартість послуг спеціалізованих організацій (аудит, експертиза) є досить значною та може стати додатковим фінансовим навантаженням на підприємство.

Розглянемо економічну експертизу як форму державного контролю на макрорівні. Загалом, економічна експертиза має бути спрямована на проведення аналізу господарської діяльності досліджуваного об'єкту, процесів формування показників проведених операцій та коректності їх відображення в відповідних документах. У межах проведення державного контролю економічна експертиза проводиться в двох формах [41]:

- як складова процесу управління – корпоративна, внутрішня та внутрішньовідомча експертизи;
- як вид консалтингової діяльності – незалежна експертиза та зовнішня експертиза.

На цей час можна стверджувати, що всі справи кримінального чи цивільного характеру з підозрою на факт скоєння економічного злочину проводяться з залученням відповідних фахівців – експертів. Дослідник Чернявський В.В. стверджує, що спеціальні знання, якими має володіти експерт

як гарант реалізації однієї із форм державного контролю, мають бути придатні для вирішення поставлених питань третьою зацікавленою особою та не повинні обмежуватися лише обізнаністю в бухгалтерській сфері. Також учений наголошує, що під час проведення економічної експертизи має застосовуватися весь спектр можливостей проведення такої форми контролю, а експерт має бути кваліфікованим фахівцем та спеціалістом в своїй справі. Також необхідно враховувати, що проведення експертизи назначається відповідно до законів України [102, с. 15].

На рівні держави з метою побудови оптимальної системи державного регулювання створюють важелі, які дозволяють на законодавчому рівні забезпечити умови для гнучкого та адаптивного регулювання процедури економічної експертизи за різним напрямками з урахуванням динамічних змін технологій та економічних процесів. Сучасна система національної економіки потребує створення та функціонування цілісних спеціалізованих інститутів, в компетенцію яких входить контроль на державному рівні об'єктів господарювання та активізація їх самоаналізу, самоконтролю та самооцінювання. Проте, на зазначені інститути покладено лише наступні функціональні обв'язки [81–83]: проведення ревізій; аудит; перевірка; господарський контроль тощо.

Економічна експертиза в межах забезпечення державного контролю має керуватися наступними принципами [97]: повнота перевірки; законність здійснення експертизи; можливості відшкодування збитків. Варто зауважити, що при розслідуванні злочинів економічного характеру можна залучати як експертів, так і спеціалістів, які володіють знаннями в одній сфері економіки. Законодавством не передбачено заборони щодо залучення експертів, які були задіяні в розгляді інших справ в якості спеціалістів. Але все ж таки існує різниця між експертом та спеціалістом, яка виявляється в такому [97]:

- питання, які потребують вирішення;
- мета залучення до роботи відповідних фахівців;
- методи дослідження, які будуть використовуватися;
- завдання, які необхідно розв'язати;

- докази, які будуть братися до уваги в процесі прийняття рішення;
- результати роботи.

Замовниками економічної експертизи можуть бути як зацікавлені треті особи, так і будь-які установи. Отже, економічна експертиза відіграє важливу роль в становленні боротьби із економічною злочинністю та підвищенні ефективності системи економічної безпеки через профілактичну дію, яка може здійснюватися як в спеціальних, так і неспеціальних формах.

Для більш детального розгляду економічної експертизи, як форми державного контролю, доцільно було б розглянути фактори, які впливають на процедуру проведення економічної експертизи.

1. Інформаційне забезпечення проведення експертизи – це сукупність даних, які характеризують фактичний стан господарського об'єкту, а також нормативно-правове та законодавчо-нормативне проведення економічної експертизи [81–83]. Основним призначенням інформаційного забезпечення можна назвати: інформування учасників економічної експертизи щодо стану досліджуваного господарського об'єкту; інформування учасників економічної експертизи щодо відповідності поданих даних нормам законодавчої бази; інформування третіх зацікавлених осіб та працівників правоохоронних органів з питань, які стосуються розслідування справ щодо виявлення економічних злочинів.

Крім того, оскільки державне регулювання являє собою сукупність заходів, за допомогою яких державні органи, використовуючи свої можливості, впливають на будь-який процес, явище, а порядок регулювання судово-економічної експертизи визначено в табл. 1 Додатку А. Виходячи з табл. 2 Додатку А видно, що очолює ієрархічну інформаційну структуру – Конституція України [33], але в ній не розкрито основні вимоги щодо проведення судових експертиз. Зокрема, ст. 92 Конституції України [33] передбачає, що засади судової експертизи визначаються виключно законами України.

Наступною ланковою в системі законодавчого регулювання судово-економічної експертизи є Кодекси України [15; 31; 37; 100], які розкривають і процедуру економічної експертизи, й функції експерта. Відповідальність

судового експерта передбачена Кримінальним кодексом України [3]: ст. 384 «за завідомо неправдивий висновок» та ст. 385 «за невиконання без поважних причин покладених обов'язків на судового експерта» (табл. 2 Додатку А).

Держава завжди приділяла велику увагу законодавчому регулюванню судового-економічної експертизи для формування оптимальної системи державного регулювання. Організація судово-економічної експертизи спрямована на підготовку та проведення комплексу заходів, які полягають в координації роботи, упорядкуванні інформаційних потоків та оптимізації процесу проведення судово-економічної експертизи.

Для повнішого розкриття сутності судово-економічної експертизи необхідним є різнобічний його розгляд. Пропонуємо аналіз законодавчого регулювання судово-економічних експертиз, як процесу використання експертом необхідної інформації, тобто, застосування інформаційного підходу в ході проведення експертизи при вирішенні поставлених питань (табл. 3 Додатку А).

Виходячи з табл. 3 Додатку А бачимо, що законодавче регулювання в Україні не однозначне. Практика свідчить, що судово-економічна експертиза розвивається лише тоді, коли держава створює відповідні умови. Кожний законодавчий акт, будь-то кодекс чи Закон України або навіть наказ, визначають права та обов'язки судового експерта. Найбільш широко розкриті права судового експерта в Законі України «Про судову експертизу» [74] та наказі № 53/5 [49], а найбільш вичерпний перелік обов'язків судового експерта передбачений лише наказом № 53/5 [49].

Таким чином, головною проблемою державного регулювання судово-економічної експертизи є недоліки нормативно-правової бази. Вирішення цієї проблеми запропоновано шляхом усунення суперечностей у положеннях чинного законодавства та здійснення державного регулювання щодо прав та обов'язків судового експерта відповідно до діючих нормативних актів.

2. Суспільна потреба в існуванні незалежного інституту економічної експертизи в сфері економічних відносин [81–83]. Наразі активність залучення економічних експертів зростатиме за рахунок активізації та розвитку форм

господарської діяльності, підвищення рівня свідомого здійснення попереджувального самоаналізу, самооцінювання в межах внутрішнього контролю, самостійної ініціації незалежної експертної оцінки. Однак питання фінансового забезпечення реалізації проведення експертизи й інших заходів контролю покладено безпосередньо на ініціаторів та його вирішення значно стримує висока вартість послуг і нестача власних фахівців контролю.

3. Наявність механізмів, принципів, методів та законів, які забезпечують функціонування категорії «економічна експертиза» [81–83]. Сучасне нормативно-правове поле значно стримує дії економічного експерта, що негативно впливає на зміст висновків за рахунок обмеженості та вузькості проведеного дослідження. Підсумовуючи, можемо сказати, що наразі законодавча база, яка регламентує питання призначення та проведення економічної експертизи, дещо обмежує замовників та виконавців у використанні та реалізації процедури економічної експертизи. Також спостерігається виникнення суперечок, які спричинені розбіжностями в нормативно-правовій та законодавчо-нормативній базі, яка регламентує проведення економічної експертизи, зокрема з нормами Податкового кодексу України [59].

Саме через це необхідно уніфікувати законодавчі норми з питань ефективного проведення економічної експертизи, тому що у кожній сфері існують свої нюанси протікання соціально-економічних процесів, які обумовлюють появу характерних аспектів проведення їхньої експертизи, результати якої по-різному регламентуються та трактуються різними експертами.

Крім того, як вже зазначалося, виконання експертом економічної експертизи обмежується роботою лише з тими документами та обліковими записами, які йому були надані в межах законодавства. Таким чином, експерт проводить економічну експертизу без доступу до самого суб'єкту господарювання та не маючи права отримувати необхідні додаткові дані, нерегламентовані законодавством. Безумовно, таке положення справ не лише створює перешкоди на етапі проведення дослідження, а й гальмує надання

експертного рішення та висновку щодо подальших дій по відношенню до суб'єкта господарювання. Знову ж таки постає питання щодо достовірності висновку, який формується лише на основі документальних даних.

Беручи до уваги той факт, що економічна експертиза – це не лише отримання і уточнення наявних доказів, що дозволяє виявити факт правопорушення, а й інститут, який попереджує виникнення ситуацій спотворення обліку та економічних злочинів, компенсує недоліки, уточнює та доповнює результати застосування інших методів контролю. Таким чином, роль економічної експертизи на державному рівні зростає, що обумовлює необхідність формування та розвитку окремого незалежного інституту експертизи в межах вирішення питань забезпечення економічної безпеки національної економіки.

Враховуючи вище зазначені проблеми проведення економічної експертизи, які мають методичний характер, розглянемо більш детально методики проведення судово-економічної експертизи як форми державного контролю та інструменту компенсації.

Економічний розвиток країни безпосередньо залежить від ефективності діяльності як окремих інститутів держави, так і суб'єктів господарської діяльності. Виходячи із сучасного стану національної економіки, коли тіньовий сектор в окремих галузях займає більше, ніж 50%, актуальним є вирішення питання щодо удосконалення науково-методичного підґрунтя проведення економічної експертизи та розвитку інституту економічної експертизи в Україні. Роль економічної експертизи також зростає у зв'язку з загостренням конкурентної боротьби на різних ринках, що пов'язано із процесами глобалізації та інтеграції України у світову економічну систему, тому застосування ефективних та адекватних методів проведення економічної експертизи забезпечить динамічний розвиток та функціонування як підприємств, так і всього реального сектору економіки, виводу з «сірої» зони середнього та малого бізнесу, поповнення бюджетів усіх рівнів. Отже, обрана тема дослідження є актуальною.

У сучасних наукових здобутках щодо питання організації, методики та алгоритму проведення економічної експертизи слід виокремити роботи правового напрямку, що пов'язані із процесуальними особливостями здійснення судово-економічної експертизи, її теоретико-методологічними аспектами. Серед розмаїття таких праць необхідно виділити фундаментальне дослідження С.В. Євдокіменко [20], в якому запропоновано вдосконалені методичні підходи щодо оцінювання майна при проведенні «судово-економічних досліджень показників функціонування та розвитку фондового ринку, приватизації, фіктивного банкрутства, інвестиційної та девелоперської діяльності, діяльності, пов'язаної з функціонуванням морських (річкових) портів і судохідних каналів України та інших подібних видів діяльності» [20].

З погляду вдосконалення механізму нормативно-правового забезпечення системи проведення та реалізації судово-економічної експертизи як форми економічного або державного контролю, Т.О. Кривцовою [38–39] запропоновано вектори поширення та розвитку функцій права судового експерта-економіста, а саме: право брати участь у розробці алгоритму дій з розкриття економічного злочину; право на надання розгорнутих профілактичних заходів щодо уникнення економічного злочину; право на безпосереднє дослідження об'єкта експертизи.

В економічній науці питанням аналізу ринку послуг економічної експертизи приділено увагу в роботі Л.Н. Сергєєвої та Г.О. Гавриш [84], в якій авторами запропоновано концепцію формування ринку послуг економічної експертизи, застосування якої сприятиме підвищенню ефективності функціонування національної економіки за рахунок посилення контролю над діяльністю суб'єктів господарювання. Також Г.О. Гавриш проведено ґрунтовне дослідження щодо формування ринку послуг економічної експертизи [10], який, на думку автора, є складовою ринку інтелектуальних послуг і потребує розвитку інфраструктури, удосконалення нормативно-правової бази, розробки ефективного механізму ціноутворення на даний вид послуг, підготовки фахівців, також при прогнозуванні його розвитку необхідно застосування економіко-математичних моделей та методів.

Окремим проблемам щодо проведення судово-економічної експертизи, пов'язаних із нарахуванням та сплатою окремих видів податків, присвячено дослідження [38; 54], теоретико-методологічні та організаційні аспекти проведення економічної експертизи підприємств досліджено в роботі І.В. Перевозової [57,58], методичні засади та особливості несудової економічної експертизи проаналізовано в статті [18], аналіз методики проведення експертизи окремих господарських операцій здійснено в роботі [96]. В цих працях визначені особливості та види економічної експертизи, надано класифікацію методів та алгоритму її проведення, виявлено прогалини в законодавстві та методології економічної експертизи за окремими видами економічної діяльності.

Актуальними в рамках ролі, що відіграє економічна експертиза в забезпеченні економічної безпеки національної економіки, є наукові праці В.Ф. Світлової [81–83], де автор пропонує застосовувати когнітивну модель впливу на економічну захищеність країни від впровадження вдосконалень інституту економічної експертизи, розраховує економічний ефект від функціонування інституту економічної експертизи.

Однак, не дивлячись на значний масив існуючих публікацій щодо зазначеної проблеми, спостерігається розгалуженість підходів щодо застосування науково обґрунтованих методик при проведенні економічної експертизи та певних методів - при проведенні економічної експертизи різних господарських операцій.

Науковим підходом, що визначає принципи, методи та інструменти проведення економічної експертизи, є методика. В економічній літературі у більшості публікацій розглядається два види експертиз: судова та несудова, тому й методи її проведення та методики визначаються в більшості випадків нормативно-правовими актами.

Якщо розглядати судову економічну експертизу з погляду застосування різних методик, спираючись на дослідження вітчизняних науковців, можна виокремити такі складові методології (табл. 1.1).

Складові методології судово-економічної експертизи

Назва складової методології судово-економічної експертизи	Характеристика складової	Набір методів, що використовуються
Філософська	Дає можливість сформулювати загальні приписи та поняття пізнавальної діяльності людини	Філософські (загальнонаукові) методи пізнання (аналіз, синтез, дедукція, індукція, гіпотеза, порівняння, формалізація, опис, узагальнення, діалектичний тощо)
Концептуальна	Існує можливість сформулювати концепцію дослідження для виконання широкого кола завдань	Загальнонаукові принципи, форми, інструменти, що застосовуються при дослідженні різних об'єктів – методи формальної логіки, аналізу, групування, контент-аналізу тощо
Науково-практична	Дозволяє, спираючись на конкретний інструментарій та методику, виконати завдання певного напрямку (наприклад, експертиза податків)	Спеціально розроблені методики та методи, що затверджені державними органами, визначені Інструкціями, затвердженими Міністерством юстиції України, іншими законодавчими актами (Процесуальний кодекс, Податковий кодекс, Кримінальний кодекс, Закон України «Про судову експертизу» тощо)

Джерело: узагальнено автором за [14; 20; 116; 27; 43; 49; 77; 81–83; 98]

Таким чином, усі дії експерта підпорядковуються процесуальним нормам, результати перевірки оформлюються строго уніфікованими документами, структура експертного висновку обмежена інструкціями та законами – тому дослідницька частина висновку експерта має охоплювати відомості про застосування конкретних атестованих методик. Однак, на думку провідних фахівців (суддів, експертів та інших), було обґрунтовано доцільність актуалізації методичних засад експертних оцінок [20, с. 17].

Наприклад, в Реєстрі методик проведення судових експертиз [77], є методика, розроблена Дніпропетровським науково-дослідним інститутом судових експертиз за номером 11.0.08, в якій запропоновано основним методом вважати діалектичний, а спеціальними – метод документальної перевірки, зіставлення документів, моделювання, методи економічного аналізу і притаманні їм специфічні інструменти. Також у реєстрі нараховується близько

120 чинних методик, що стосуються експертизи різних сфер господарської та фінансово-економічної діяльності підприємств.

Щодо несудової експертизи, то класифікація методів її проведення також не відрізняється єдністю поглядів науковців.

Так О.М. Макарова виділяє такі методи [43, с. 137–140]:

- загальнонаукові методичні прийоми (аналіз, синтез, індукція, дедукція тощо);
- конкретні науково-методичні прийоми: а) розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи); б) документальні (інформаційне моделювання, експертизи різних видів, дослідження змісту документів, заходів реалізації нормативно-правового регулювання); в) критичний аналіз результатів експертизи (систематизація порушень за часом, узагальнення та групування, систематизація змісту висновку експерта, обґрунтування результатів експертизи). Тобто автор здійснює класифікацію, виходячи із етапів проведення експертизи.

У своїй роботі [97; 98] В.В. Федчишина здійснює аналіз існуючих класифікацій методів експертного дослідження, акцентуючи увагу на те, що такі методи, як органолептичні та фактичного контролю, не можуть застосовуватись при економічній експертизі, оскільки спостерігаються часові розриви при проведенні експертизи та виникненні правопорушення. Так, на думку автора, узагальнення результатів експертизи недоцільно виокремлювати як комплекс методів, а тільки як спосіб узагальнення інформації. Це питання є спірним, оскільки, наприклад, в статистиці виокремлюється метод групування.

Актуальними є застосування методу гіпотетичних припущень, який описано в дослідженні [14]. Цей метод, на думку авторів, слід застосовувати при проведенні експертизи нових явищ, що не мають аналогів, коли експерт висуває свої версії, тобто формулює гіпотези. Експертна версія (гіпотеза) відображає обґрунтоване його припущення про властивості і стан представлених об'єктів, кінцеві та проміжні обставини, що підлягають встановленню в ході дослідження [14, с. 89]. Недоліком цього методу є те, що експерт шляхом різних логічних умовиводів перевіряє достовірність гіпотези,

тобто, спирається на власні знання, досвід та типові ситуації, їх аналіз, а потім оцінює результати дослідження, підводить підсумки й формулює висновок. Такий метод має великий ступінь суб'єктивізму.

Дослідниця Ж.А. Кєворкова [28] поряд з документальними та розрахунково-аналітичними виділяє методи взаємозв'язки балансових показників. Слід зауважити, що ці методи багато дослідників [18, 28, 57–58] відносять до прийомів документального контролю, які використовуються в економічній експертизі.

Також актуальним є метод співставлення даних бухгалтерського обліку з паралельними умовно-симетричними потоками облікової інформації. Він застосовується в тих випадках, коли аналізу документів недостатньо, тобто, недостовірна інформація прихована через маніпулювання даними бухгалтерського обліку (викривлена), тому необхідно використати первинні документи і (або) другий екземпляр документів, що підтверджують здійснення господарської операції. Наприклад, при покупці товару у контрагента є фіскальний чек (товарна, товарно-транспортна накладні тощо) [43].

Як було зазначено вище, в атестованій методиці Дніпропетровського НДІ судових експертиз, одним з методів є моделювання, застосування якого в практиці проведення економічної експертизи досліджено в роботі [27]. Автори доводять, що застосування даного методу дозволить експерту дослідити альтернативні варіанти проведення господарських операцій, визначити їх вплив на фінансово-господарський стан підприємства, а також при відсутності повного обсягу документів - виявити можливі альтернативи операцій при банкрутстві або рейдерському захопті суб'єкта господарювання.

Отже, на нашу думку, обрання того чи іншого методу дослідження здійснюється залежно від об'єкту експертизи, характеру інформації, що надходить до експерта у вигляді документів та законодавчо визнаного алгоритму проведення та оформлення експертизи. Одним із недоліків проведення економічної експертизи є те, що експерт працює тільки з документальним масивом інформації, не маючи можливості звірити отримані

дані із наявними матеріальними цінностями, отримати додаткову інформацію безпосередньо на підприємстві.

Безсумнівно, що у значній мірі результативність експертизи залежить від обраних методів дослідження, умов використання технічних засобів, досвіду експерта. Тобто, на результативність перевірки суттєво впливає суб'єктивізм експерта, а також ризики, пов'язані із похибками при застосуванні того чи іншого методу або декількох в комплексі. Такий підхід розглянуто в роботі І.В. Перевозової [58, с. 22], яка пропонує механізм управління ризиками в процесі економічної експертизи, що ґрунтується на структуризації економіко-експертних помилок, в формалізованій частині якого застосовуються прикладні економіко-математичні моделі з фіктивними змінними, в яких фіктивна змінна виступає як результуючий та факторний елемент. Також автором доведено доцільність використання logit-аналізу для визначення ризику в процесі експертного дослідження [58, с. 22].

Кравченко О.О. [35] при розробці авторського методологічного підходу оцінювання ефективності фінансового планування пропонує враховувати сукупні ризики при застосуванні того чи іншого методу дослідження системи, при цьому автор зазначає, що більшість ризиків відносяться до суб'єктивного та організаційного аспектів, тому їх рівень безпосередньо залежить від рівня свідомості суб'єкта прийняття рішень. Тобто, при прийнятті рішення про застосування тієї чи іншої методики, експерт повинен мати чітку систему розрахунку похибки з метою формування експертного висновку з достатньо високим рівнем достовірності.

Виходячи з вищесказаного, пропонуємо визначати ефективність комплексної методики проведення економічної експертизи, застосовуючи системний підхід, тому опишемо її таким кортежем параметрів:

$$E = \langle C, I^D, P, R, H, t \rangle, \quad (1.1)$$

« $C = \mathfrak{A}$ » – множина цілей проведення економічної експертизи;

$I = \{I_i\}$ – множина вхідної аналітичної інформації (документів), що забезпечує проведення процедури аналізу за період $[t_1; t_{1-n}]$;

$D \in [0;1]$ – ступінь достовірності (вхідної аналітичної інформації (документів), методів економічної експертизи, що використовуються);

$P = \{P_i \in (1, P)\}$ – множина відібраних експертом показників господарської діяльності суб'єкта господарювання та їх аналізу за період t ;

$R = \{R_i(t)\}$ – множина ризиків, що притаманні обраним експертом методам проведення економічної експертизи на період t ;

$H = \{H_i(t)\}$ – множина характеристик експерта, який проводить економічну експертизу на період t (рівень кваліфікації, обізнаність, досвід, обмеження діяльності тощо);

t – аналізований часовий період, до якого відносяться обрані експертом показники».

Кінцевим результатом експертизи є експертний висновок, зміст якого використовується як доказ або спростування за конкретним питанням, тому його змісту повинні довіряти зацікавлені особи. При цьому, ступінь довіри до змісту висновку визначає ступінь достовірності результатів. Таким чином, завжди присутній ризик достовірності результатів економічної експертизи, проте, його значення є допустимим або навпаки, не прийнятним – тому умову довіри до результатів економічної експертизи опишемо таким чином :

$$U = \sum_i (D_f(t) - D_p(t))^2 \rightarrow \min, \quad (1.2)$$

$D_f(t)$ – фактичний рівень достовірності експертного висновку за період t ;

$D_p(t)$ – планований (допустимий, прийнятний) рівень достовірності експертного висновку за період t .

Таким чином, усі методи мають певний рівень похибки (ризiku), що на практиці виглядає, по-перше, як гіпотетичні припущення експерта, які призводять до зниження достовірності висновків; по-друге – як обмеженість фахівця у виборі методик експертизи. Тобто логіка побудови дослідження

експерта, вибір варіантів методів визначають ступінь достовірності експертного висновку, тому експерт повинен враховувати усі можливості використання широкого спектру методів у комплексі та обирати в кінцевому варіанті логіку дослідження за критерієм мінімізації сукупної похибки в методах та максимізації достовірності вхідних даних (документів).

1.3. Детермінанти забезпечення економічної безпеки засобами економічної експертизи

Сучасний процес глобалізації, пов'язаний з ускладненням структури ринків та останніми фінансовими кризами, підвищенням ризиків та загроз для національних економік, потребує, в першу чергу, дослідження проблем національної безпеки (НБ) та її складових. Сучасний стан економіки України, як суб'єкта міжнародних відносин, потребує наявності спеціальних важелів для забезпечення стійкості та стабільності країни в світовому просторі. В той же час, гостро стоїть питання забезпечення механізмів протидії впливу негативних чинників внутрішнього та зовнішнього середовища, підвищення рівня життя громадян, задоволення потреб суспільства та держави, а також реалізації національних економічних інтересів в мінливих умовах господарювання, тому виникає нагальна потреба в дослідженні питання забезпечення ефективної системи економічної безпеки (ЕБ) національної економіки.

Основним законодавчим актом, що окреслює базис безпекології є Закон України «Про національну безпеку України» [67], в якому визначено «...основні підходи, принципи, цілі державної політики, що гарантують захист суспільства і громадян від загроз». Стратегічний вектор НБ формує основні цілі, зорієнтовані на «управління загрозами суверенітету, відновлення територіальної цілісності, гарантування миру, воєнний захист, а також утвердження прав і свобод, забезпечення нової якості розвитку, інтеграції України до ЄС та вступу в НАТО» [69].

Якщо порівняти подібний документ, що розроблений в США і має назву «Стратегія національної безпеки США» [117], то основна увага акцентується на наступних напрямках: захист суспільства, громадян та американського способу життя (територіальний захист та безпечні кордони); захист проти тероризму та боротьба із злочинними транснаціональними організаціями; кібербезпека; економічна безпека (оновлення внутрішньої економіки за рахунок новітніх технологій, інновацій; розширення зовнішніх ринків); енергетична безпека; воєнно-оборонна (армія, воєнно-промислова база, освоєння космосу та кіберпростору, розвідка). Також одним з напрямів є вирішення конфліктів несиловими методами – шляхом конкурентної дипломатії, застосовуючи інструменти економічної дипломатії.

Дещо інший підхід спостерігається в «Стратегії національної безпеки та стратегічному огляді оборони та безпеки Великобританії» [118], де увага приділяється основним ризикам, що розподілені за рівнями:

- перший рівень (на найближчі п'ять років) – тероризм, як найбільша загроза суверенітету та безпеці держави; кіберзагрози (шпигунство, кібератаки, шахрайство); міжнародні військові конфлікти у вигляді міжнародної військової кризи, а також асиметричної та гібридної тактики – економічного примусу, дезінформації, проксі, громадянських конфліктів; політична та воєнна нестабільність за межами Великобританії (Близький Схід, Північна Африка та Схід України); громадське здоров'я (пандемія, зростання інфекційних захворювань); природні загрози, що призводять до великих людських та економічних втрат;

- другий рівень (довгострокова перспектива) – зміни в технологіях в глобальному економічному контексті; зміна клімату; хімічні та біологічні атаки; тиск на союзників або підрив військово-економічних альянсів; торгівля людьми та різними видами зброї.

Основні пріоритети безпеки суспільства та громадян України відображені в Національній доповіді «Цілі сталого розвитку: Україна» [50, 101], в яких основна увага приділяється соціально-економічним аспектам: вирішення питань подолання бідності, голоду та нерівності (гендерної, економічної,

соціальної) в суспільстві, екологічні проблеми, розвиток суспільно-відповідального виробництва, здоров'я нації, якісна освіта та медицина, розвиток інфраструктури та інститутів, ефективна та «екологічно чиста» енергетика. Без сталого суспільно-економічного розвитку неможливий захист національних інтересів, протистояння сучасним загрозам, а отже, й функціонування ефективної системи безпеки країни.

Виходячи з вищезазначеного, слід зауважити, що одним із напрямів формування національної системи безпеки та її складовою є ЕБ. Формування системи ЕБ України пов'язано із інституціональним її забезпеченням: прийняттям низки нормативно-правових документів: Закону України «Про національну безпеку України» [67], Стратегії національної безпеки України [69], Комплексної програми розвитку фінансового сектору України до 2020 р. [65], Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [73], Програми розвитку за підтримки ООН в рамках Проекту «Цілі сталого розвитку України» [50; 101], а також створенням у 1996 році Ради національної безпеки і оборони України [70], що є координаційним органом з питань НБ і оборони при Президентові України; Національного інституту стратегічних досліджень, Інституту економічного прогнозування НАН України та інших державних та наукових установ.

ЕБ держави базується на трьох основних поняттях: інтерес – загроза – захист (рис. 1.5). Аналізуючи підходи, наведені на рис. 2, слід зауважити, що суперечності, які виникають між глобальними та національним інтересами, призводять до виникнення загроз (ризиків) економічній безпеці державі, що, в свою чергу, призводить до виникнення криз та дестабілізації національної економіки і потребує формування ефективної системи економічної безпеки держави.

У світі вищезазначеного необхідно враховувати зарубіжний досвід щодо забезпечення економічної безпеки держави (табл. 1, Додаток Б). Отже, формування системи ЕБ в багатьох країнах, що спираються на американський підхід, відбувається на підґрунті оборонної складової при захисті національних інтересів, основними загрозами вважаються зовнішні (США, Великобританія),

внутрішня політика яких спирається на захист інтересів національного виробника, торгівельний протекціонізм, розвиток конкурентоздатних галузей та технологій.

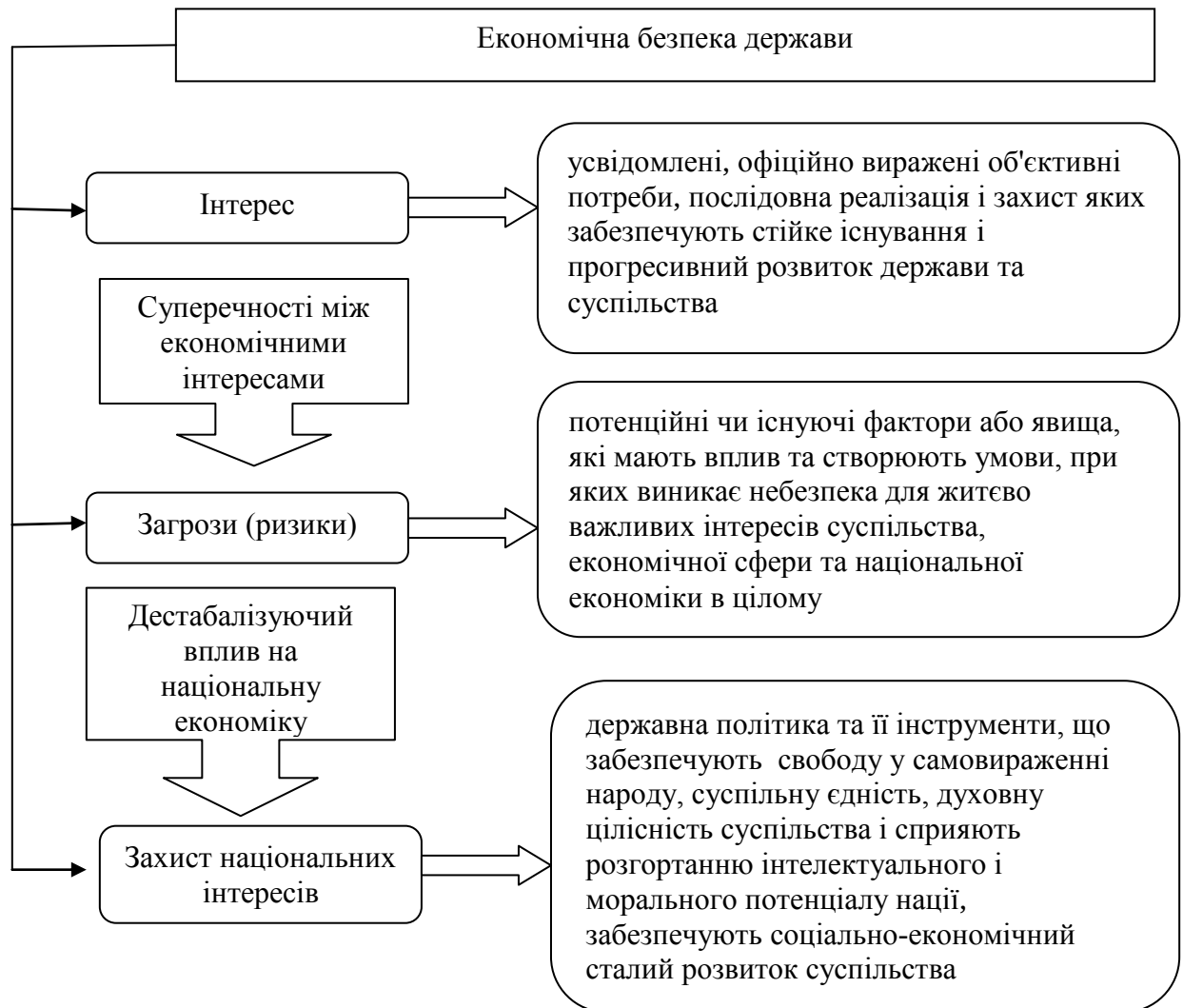


Рис. 1.5. Взаємозв'язок між базовими поняттями економічної безпеки держави. Джерело: узагальнено автором за [44; 92; 113]

Інша група – це країни Євросоюзу, що дотримуються в своїх доктринах сек'юритізації таких основних нормативно-правових актів ЄС, як Зелена книга, Хартія європейської безпеки, рішення Лісабонського саміту, Моделі загальної й всеосяжної безпеки для Європи XXI століття (розроблена ОБСЄ), які зміцнюють та захищають стабільність єдиного європейського простору.

Так, А. Оцепек в своєму дослідженні зауважує, що ЕБ в Європейському Союзі розглядається з таких позицій: по-перше, як місце ЄС у світовій

економічній системі, цілями якого є інтеграція для підвищення конкурентоспроможності країн – членів ЄС, а по-друге – в контексті економічної рівності та солідарності в Європі в разі настання значних і непередбачених викликів [120].

Третя група – це країни, які відносно нещодавно вийшли на шлях ринкової економіки та демократії (Республіка Білорусь, Російська Федерація, Україна), в яких процес формування системи ЕБ триває до сьогодні, удосконалюється нормативно-правова база, оновлюються концепції та Стратегії економічної безпеки в залежності від стратегічних напрямів розвитку країни та їх політичного курсу. Так, наприклад, в Концепції НБ Республіки Білорусь у функціях системи гарантування НБ присутній пункт про контроль за діяльністю державних органів, організацій, суспільних об'єднань, громадян, зайнятих у сфері гарантування НБ, що свідчить про недемократичний її механізм, оскільки держава залишає за собою право на здійснення контролю за громадськими об'єднаннями, а також громадянами.

Отже, фактично, ця Концепція є не тільки інструментом гарантування НБ, тобто безпеки держави, суспільства і окремих громадян, а й офіційно визнаним інструментом контролю за ними, отже, тоталітарним механізмом. Щодо визначення категорії «економічна безпека», в сучасній науці та практиці спостерігається розгалуженість підходів, тому необхідним є аналіз та уточнення її сутності.

На законодавчому рівні визначення поняття «економічна безпека» надано в «Методичних рекомендаціях щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» [66], в яких економічна безпека тлумачиться як «стан національної економіки, який дає змогу зберігати стійкість до внутрішніх та зовнішніх загроз, забезпечувати високу конкурентоспроможність у світовому економічному середовищі і характеризує здатність національної економіки до сталого та збалансованого зростання» [66].

Аналіз наукових джерел дозволив узагальнити існуючі підходи та згрупувати їх таким чином (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Наукові підходи до трактування поняття економічної безпеки. Джерело: систематизовано автором за [3; 12; 19; 22; 24; 29; 44; 46; 56; 78; 85; 92; 104; 113]

За даними рис. 1.6 дійшли висновку, що найпоширенішим є ресурсний підхід, відповідно до якого економічна безпека вважається певним станом ресурсів, який дозволяє суб'єкту досягати сталого розвитку, протистояти загрозам та ризикам протягом певного часу.

Як вважає М.М. Єрмошенко [22], ЕБ характеризується таким стабільним станом національної економіки (всіма видами ресурсами), що має можливість протистояти внутрішнім та зовнішнім загрозам та забезпечувати сталий соціально-економічний розвиток суспільства та держави. Н.В. Зачосова [24] визначає ЕБ фінансового ринку як такий стан, що не потребує додаткового залучення фінансових ресурсів для забезпечення ефективного функціонування інститутів цього ринку та стабільного розвитку національної фінансової системи.

Дослідниками [19] доведено, що основним критерієм ЕБ є здатність економіки зберігати та поновлювати рівень відтворення за умов зменшення ресурсів або у кризових ситуаціях, що виникають під впливом внутрішніх та зовнішніх загроз.

Однак, такий підхід не враховує такий важливий компонент ЕБ, як загрози, що впливають на стан у короткостроковій та довгостроковій перспективах.

Достатньо поширеним у безпекології є системний підхід, який ґрунтується не тільки на сутнісній та предметній визначеності цієї економічної категорії, але й на визначенні її як складної системи, що має певні взаємозв'язки і взаємозумовленості своїх структурних компонентів. Наприклад, О.В. Тимошенко [92] наголошує на тому, що «ЕБ має вертикально орієнтовану структуру (зовнішні та внутрішні компоненти) і горизонтально визначену структуру – функціональну, виступає складною поліструктурною системою», яку «..можна досліджувати як по горизонталі, у розрізі найвагоміших її функціональних компонент (макроекономічної, продовольчої, монетарної, боргової, зовнішньоекономічної, інноваційно-інвестиційної, екологічної), так і по вертикалі, а саме в просторово-регіональному вимірі (глобальна безпека, міжнародна безпека в глобальному середовищі, НБ держави, безпека суб'єктів

підприємництва та безпека окремо взятих громадян)». Автором також структуровано систему ЕБ за секторально-галузевою ознакою (фінансовий та реальний сектори економіки), що підтверджує її ієрархічність і багаторівневність [92, с. 57].

Авторський науковий колектив [46] при визначенні економічної безпеки як системи використовує комплекс економіко-математичних методів та моделей, що дозволяє визначати не тільки поточний стан системи, а й здійснювати прогностичні розрахунки щодо її стану та поведінки в майбутньому з врахуванням загроз та інтересів держави. На наш погляд, застосування системного підходу є достатньо обґрунтованим та актуальним в сучасних умовах глобалізованого світу, він враховує взаємозв'язки всіх структурних елементів, але у наведених визначеннях відсутній такий важливий компонент, як життєздатність системи.

З точки зору процесного підходу, В.І. Кириленко та М.М. Шевченко [29] трактують економічну безпеку, як «процес досягнення такого рівноважного стану економічної системи, за якого відсутні фактори, що створюють небезпеку щодо її руйнування (збереження незалежності, надійності, цілісності тощо), цей процес є не тільки прямолінійним, а й циклічним, що має свої точки перелому».

Учений С.М. Шкарлет [104] дає визначення економічній безпеці, як системному процесу, який структурно поділяється на певні компоненти: діагностика та оцінювання стану загроз; застосування релевантного каталогу антикризових (стабілізаційних) заходів нейтралізації внутрішніх і зовнішніх негативних факторів; формування ефективної системи захисту від негативних впливів.

Процесний підхід дозволяє розробити алгоритм аналізу системи економічної безпеки з урахуванням її особливостей, структури та логіки формування заходів протистояння викликам внутрішнього та зовнішнього середовища. Прихильники комплексного підходу при визначенні поняття «економічна безпека» враховують сукупність різних підходів та складових системи економічної безпеки. Так, В.О. Рожков [78] визначає економічну безпеку, по-перше, через характеристику стану системи (комбінація системного

та стійкісного підходів), а саме – стійкість та стабільність; по-друге, через здатність протидіяти внутрішнім та зовнішнім загрозам (процесний підхід); по-третє, через можливість повноцінної реалізації усіх функцій суб'єкта господарювання; по-четверте, через повноцінне забезпечення усіма необхідними ресурсами та їх використання у виробничо-господарській діяльності (ресурсний підхід).

Використовуючи комплексний підхід, О.В. Тимошенко пропонує «розглядати таку складову економічної безпеки, як механізм забезпечення економічної безпеки національної економіки» «...комплексно, з урахуванням основних його видів, рівнів забезпечення та враховуючи безперервну його взаємодію із внутрішнім та зовнішнім середовищем, яке створює основні перешкоди та загрози його ефективній реалізації» [92, с. 60].

Колектив авторів тлумачить економічну безпеку держави, як складну інтегральну категорію, особливості стану якої виявляються у суперечностях, що впливають на стан національної економіки у вигляді «системної сукупності негативних чинників», вирішення яких потребує використання сукупності заходів нормативно-правового, інституційного та організаційно-економічного характеру і заходів, що направлені на збалансоване та стабільне зростання економіки держави [113, с. 302]. Застосування принципів комплексного підходу щодо визначення ЕБ дозволяє розробити ефективні превентивні програми протистояння загрозам та механізми забезпечення ЕБ країни.

Достатньо новим в науці є гармонізаційний підхід, згідно якого всі економічні процеси, що відбуваються на рівні національної економіки, повинні співвідноситися із трендами світової та регіональних економік, щоб держава мала можливість своєчасно розробляти стратегічні програми розвитку та виконувати їх, формувати не тільки ефективну систему ЕБ, а й превентивну (попереджуючу) для нівелювання майбутніх загроз. Такої ж думки дотримуються й вітчизняні дослідники у свої фундаментальних працях [3; 12], розглядаючи ЕБ з погляду еволюційного розвитку цієї економічної категорії, а також гармонізації всіх її складових.

Також часто застосовуваним у наукових поглядах вітчизняних дослідників є стійкісний підхід, коли основною рисою ЕБ визначається здатність системи до стійкості. Так, П.В. Пашко стверджує, що «економічна безпека – це стан економічного забезпечення НБ держави, загальнонаціональний комплекс заходів, спрямованих на постійний, збалансований та стабільний розвиток економічної системи держави, забезпечення самодостатності та стійкості системи, що включає механізм протидії внутрішнім і зовнішнім загрозам» [56, с. 5-6].

Малишко В.М. одним з елементів ЕБ вважає «...стійкість і стабільність національної економіки, що передбачає міцність і надійність усіх елементів економічної системи, захист усіх форм власності, створення гарантій для ефективної підприємницької діяльності, стримування дестабілізуючих факторів» [44, с. 130].

Користуючись зазначеним підходом, О.В. Скорук дає таке визначення досліджуваній економічній категорії: «ЕБ держави – це стійкий стан економіки держави, для забезпечення якого створюються стійкі та науково обґрунтовані методи нейтралізації негативного впливу внутрішніх і зовнішніх загроз, з'являються необхідні умови для стабільного соціально-економічного розвитку держави, захисту національних економічних інтересів та підвищення добробуту громадян» [85, с. 40]. Стійкість є елементом життєздатної системи, тому такий підхід створює підґрунтя для розрахунків показника життєздатності системи ЕБ країни в певний час та в перспективі.

Підсумовуючи вищесказане, наведемо власне трактування сутності категорії «економічна безпека». На нашу думку, це певний ступінь розвитку усіх компонентів економічної системи, що створює умови для забезпечення її життєздатності через реалізацію наявних можливостей, які генерує зовнішнє глобальне середовище з акумулюванням внутрішнього потенціалу, та результативне протистояння впливу зовнішніх загроз, вільного прийняття та реалізації державної політики з урахуванням поточних та майбутніх інтересів і потреб суспільства.

Актуальним питанням є розробка методології оцінювання рівня

економічної безпеки, якому приділена увага в роботах не тільки вітчизняних, а й зарубіжних дослідників. Останніми роками популярними є індекси, що розроблені різними міжнародними організаціями, спираючись на які можливо визначати стратегічні пріоритети суспільно-економічного розвитку, розробляти державні політики та формувати систему економічної безпеки, враховуючи глобалізаційні виклики. Найбільш відомими та популярними є Індекс глобальної конкурентоспроможності (Global Competitiveness Index), індекс економічної свободи (The Heritage Foundation & The Wall Street Journal), проект «Doing Business» (World Bank Group), індекс глобалізації (A.T. Kearney & Foreign Policy), індекс глобалізації – KOF (KOF Index of Globalization), індекс залучення прямих іноземних інвестицій та індекс потенціалу залучення прямих іноземних інвестицій (UNCTAD) та інші.

За методикою розрахунку KOF Index of Globalization, який здійснює Швейцарський економічний інститут (KOF Swiss Economic Institute), індекс є «комбінованим показником, що дозволяє оцінити масштаб інтеграції країни у світовий простір та порівняти різні країни за його компонентами (економіка, соціум, політика) за 24 показниками» [25]. Індекс рівня глобалізації KOF обчислюється, як сума зазначених складових з вагами 36%, 39% і 25%, відповідно [25]. Рейтинг країн за зазначеним показником за 2017-2018 рр. наведений в таблиці 2. За даними KOF Swiss Economic Institute усі досліджувані країни демонструють позитивну динаміку, особливо Японія, Україна та США, що займають перші три позиції щодо зростання показника глобалізації.

Таблиця 1.2

Динаміка Індексу рівня глобалізації KOF за 2017–2018 рр.

Країна	Індекс рівня глобалізації KOF		Відхилення
	2017 рік	2018 рік	
США	79,73	82,1	+2,37
Великобританія	87,26	89,35	+2,09
Японія	72,26	78,37	+6,11
Німеччина	84,57	88,17	+3,6
Франція	87,19	87,2	+0,01
Італія	82,19	82,59	+0,4
Іспанія	84,56	85,3	+0,74
Україна	70,24	74,25	+4,01

Джерело: складено автором за [25; 115]

Для порівняння розглянемо більш детально Індекс глобальної конкурентоспроможності на прикладі тих країн, за якими попередньо здійснили аналіз основних засад їх економічної безпеки. Аналіз динаміки Global Competitiveness Index за три роки наведений в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

**Аналіз динаміки Індексу глобальної конкурентоспроможності
у 2016–2018 рр.**

Країна	Індекс глобальної конкурентоспроможності			Місце у рейтингу			Відхилення	
	2015-2016	2016-2017	2017-2018	2015-2016	2016-2017	2017-2018	Абсолютне відхилення індексу, 2018 до 2016	Ренкінг
США	5,61	5,70	5,85	3	3	2	0,24	+1
Великобританія	5,43	5,49	5,51	10	7	8	0,08	+2
Японія	5,47	5,48	5,49	6	8	9	0,02	-3
Німеччина	5,53	5,57	5,65	4	5	5	0,12	-1
Франція	5,13	5,20	5,18	22	21	22	0,05	0
Італія	4,46	4,50	4,54	43	44	43	0,08	0
Іспанія	4,59	4,68	4,70	33	32	34	0,11	-1
Україна	4,03	4,0	4,11	79	85	81	0,08	-3

Джерело: складено автором за [121–122]

Відповідно до наведених у табл. 3 даних можемо зробити висновки, що державні стратегії економічної безпеки в розвинутих країнах здебільшого позитивно впливають на їх глобальну конкурентоспроможність. Так, позитивну тенденцію в ренкінгу демонструють США та Великобританія (відповідно зростання індексу на 0,24 та 0,08 п.), з країн Євросоюзу – Німеччина (зростання на 0,12 п.), Іспанія (на 0,11 п.), Франція та Італія (на 0,05 та 0,08 п. відповідно), а також Японія (на 0,02 п.). Однак, спостерігається наступна тенденція: показник індексу зростає, а місце країни в рейтингу падає, що на наш погляд пояснюється загальним збільшенням абсолютного показника індексу, тобто, щоб посісти попередню позицію в ренкінгу, країна повинна демонструвати значне зростання індексу. Всі досліджувані країни, крім США та Великобританії, мають збільшення показника індексу, а в ренкінгу або займають позицію попередніх років (Італія, Німеччина, Японія), або нижчу.

Такий стан свідчить про те, що в глобалізованому економічному просторі формуються і функціонують два полюси, перший – глобальні лідери, а другий – країни, що у різному ступені економічно від них залежать. Щоб протистояти такій економічній експансії країн-лідерів, Україні слід розробити ефективну систему захисту своїх економічних інтересів. Однак, як свідчать дані Світового економічного форуму, конкурентоспроможність України падає, особливо за окремим показниками, що мають низький рівень (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Динаміка показників структурних складових Індексу глобальної конкурентоспроможності України у 2016–2018 рр.

Назва субіндексу / складових субіндексу	Значення субіндексу			Місце у рейтингу			Відхилення	
	2015- 2016	2016- 2017	2017- 2018	2015- 2016	2016- 2017	2017- 2018	Абсолютне відхилення субіндексу, 2018 до 2016	Ренкінг
Субіндекс А: Основні вимоги	4,1	4,0	4,2	101	102	96	0,1	+5
Інституції	3,1	3,0	3,2	130	129	118	0,1	-12
Інфраструктура	4,1	3,9	3,9	69	75	78	-0,2	-9
Макроекономічне середовище	3,1	3,2	3,5	134	128	121	0,4	+13
Здоров'я та початкова освіта	6,1	6,0	6,0	45	54	53	-0,1	-8
Субіндекс В: Підсилювачі продуктивності	4,1	4,0	4,1	65	74	70	0	-5
Вища освіта та підготовка	5,0	5,1	5,1	34	33	35	0,1	-3
Ефективність товарного ринку	4,0	4,0	4,0	106	108	101	0	+5
Ефективність ринку праці	4,3	4,2	4,0	56	73	86	-0,3	-30
Розвиток фінансового ринку	3,2	3,0	3,1	121	130	120	-0,1	+1
Технологічна готовність	3,4	3,6	3,8	86	85	81	0,4	+5
Розмір ринку	4,5	4,4	4,5	45	47	47	0	-2
Субіндекс С: Інновації та розвиток	3,6	3,5	3,5	72	73	77	-0,1	-5
Інновації	3,4	3,6	3,7	54	98	90	0,3	-36
Розвиток бізнесу	3,7	3,4	3,4	91	52	61	-0,3	+30

Джерело: складено автором за [121–122]

Аналіз показників за 2016–2018 рр. показав, що Україна погіршила свої позиції в рейтингу. За значеннями субіндексу «Основні вимоги» держава покращила свої показники, особливо за складовою «Макроекономічне середовище», інші складові демонструють погіршення, найбільше за показником розвитку інституцій.

За трьома з шести показниками субіндексу «Підсилювачі продуктивності» Україна зміцнила свої позиції, проте, за даними таких показників, як «вища освіта та підготовка», «ефективність ринку праці» та «розмір ринку» спостерігаємо погіршення ситуації.

Стосовно субіндексу «Інновації та розвиток» спостерігається неоднозначна тенденція, коли показник інновацій знизився на 36 пунктів, а показник розвитку бізнесу покращився на 30 позицій

Згідно із результатами опитування, проведеного експертами Світового економічного форуму в 2017 році [122, с. 308], основними негативними факторами ведення бізнесу в Україні є: інфляція (16,3%), корупція (13,9%), політична нестабільність (12,1%), податкове навантаження (9,7%), податкові норми (9,4%), нестабільність уряду (8,9%), доступ до джерел фінансування (7,0%), бюрократія на рівні держави (6,9%), валютне регулювання (4,3%), недостатній рівень освіти робочої сили (2,5%), проблеми трудової етики (1,9%), недостатня здатність до інновацій (1,8%), обмежувальні норми праці (1,7%), недостатньо розвинена інфраструктура (1,4%), ступінь злочинності (1,2%), низький рівень здоров'я (1%).

Усі зазначені фактори впливають на стан ЕБ країни, тому актуальним питанням є розробка власних методик оцінювання рівня ЕБ держави. Основні положення й засади оцінювання рівня ЕБ відображені в нормативно-правових документах України, зокрема у Методичних рекомендаціях [66].

Згідно з цим документом структура індексу ЕБ має наступний вигляд (рис. 1.7). Розрахунки зазначеного індексу здійснюються згідно певного порядку: обґрунтування множини показників; визначення їхніх значень, поділ на стимулятори, дестимулятори та змішані показники; нормування показників;

визначення ваг (експертним шляхом, аналоговим та нормативним методами);
визначення часткових та загального інтегральних індексів [66].

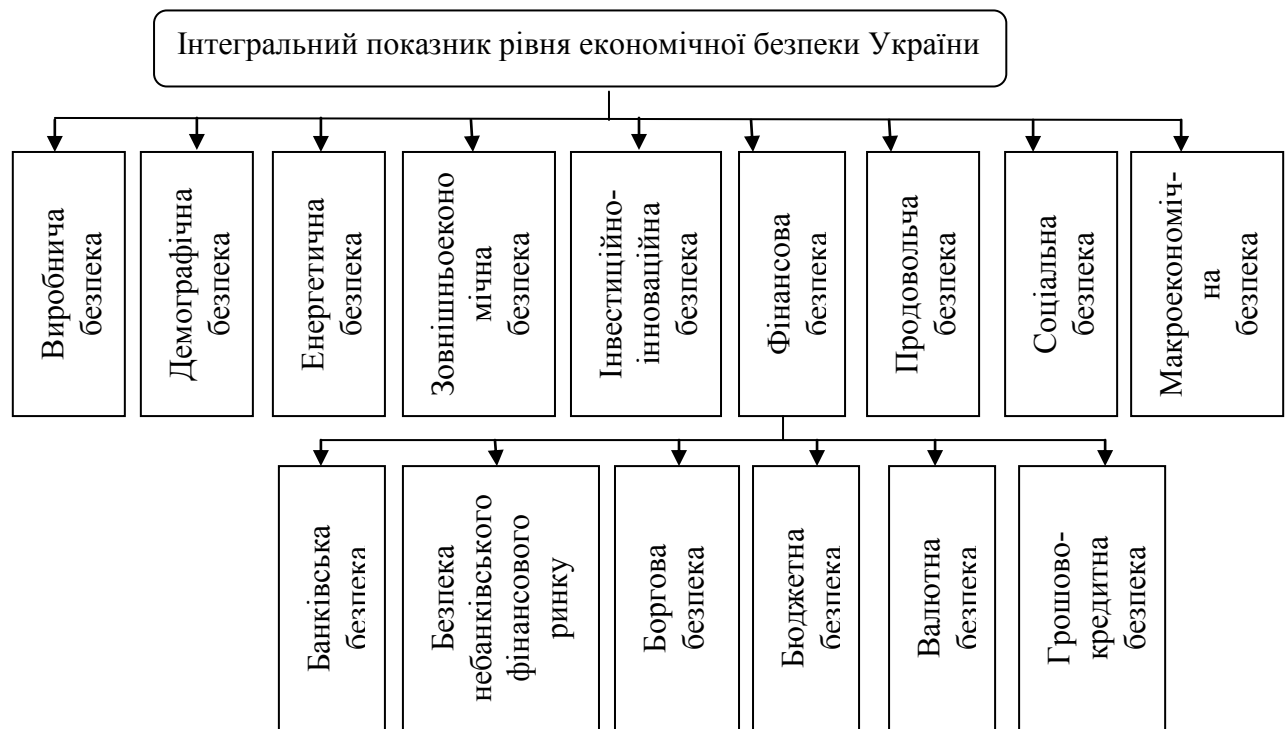


Рис. 1.7. Структура індексу економічної безпеки

Джерело: складено автором за [66]

Розрахунок індексу за цією методикою здійснювався Міністерством економіки та розвитку України і оприлюднювався у звітах до 2015 року, після чого жодного разу такі дані офіційними державними органами України не публікувалися.

Останніми роками пропонуються авторські методики оцінювання економічної безпеки на різних ієрархічних рівнях: національної економіки [3;12;16;46;85;92], регіонів [93], підприємств [60;104] та окремих секторів [3;12;22;24;56]. Вони містять різноплановий набір індексів та методів нормування їх, підходів щодо визначення та обґрунтування вагових коефіцієнтів.

Індексний метод дозволяє оцінити певні компоненти економічної безпеки в їх однорідності, тобто отримати агреговану оцінку певної її складової, яка потім порівнюється з її максимальним значенням, а потім за результатами

такого порівняння, на підставі визначених відхилень, отримується оцінка щодо окремої складової економічної безпеки або її загального стану. Поряд з цим існують і недоліки даного методу, такі як, складність в розрахунках із-за великого масиву вихідної інформації (індекс за офіційною методикою має 126 індикаторів) та внаслідок цього – зниження достовірності індексу; використання в зазначеній методиці лінійної, а не мультиплікативної форми; практично не враховується тіньовий сектор економіки та його вплив на стан економічної безпеки; наявність достовірної інформаційно-аналітичної бази для розрахунків; відсутня інтегральна оцінка порогових та оптимальних значень індикаторів (нижніх та верхніх); ускладнення в співставленні в єдиному масштабі динаміки інтегрального індексу економічної безпеки або його складників з пороговими та оптимальними їхніми значеннями. Таким чином, нагальною необхідністю сьогодення є вдосконалення існуючих або розробка нової універсальної методики оцінки рівня економічної безпеки з урахуванням глобалізаційних викликів, проте, багатоаспектність цієї категорії ускладнює необхідність врахування всього можливого спектру факторів, множини показників, їхніх цільових орієнтирів, різноманіття методів оцінювання, ризику їхнього застосування тощо.

Зазначене породжує неточність, знижує достовірність, що в цілому зумовлює появу конфлікту інтересів, одним із методів усунення якого виступає економічна експертиза. Недосконалість існуючих методів оцінювання економічної безпеки, її складових, наявний широкий спектр загроз соціально-економічних процесів обумовлює актуальність послуг економічних експертів як інструменту доказування, так і для компенсації результатів використання інших інструментів (аудит, ревізія, самооцінювання, аналіз тощо).

Висновки до першого розділу

1. Досліджено сутність, роль, особливості проведення та наявні обмеження процедури економічної експертизи. Подано власне бачення сутності економічної експертизи як інструменту дослідження документально підтвердженого процесу

або явища, яке здійснює кваліфікований експерт і яке базується на встановленні причинно-наслідкових зв'язків досягнення певного результату або факту, ініційованого зацікавленими особами або інстанціями з подальшим наданням висновків, що підтверджують чи спростовують сутність поставлених питань з докладним описом їх документального обґрунтування. Економічна експертиза разом з іншими інструментами та методами доказування, внутрішнього й державного контролю характеризується незалежними висококваліфікованими компенсаційними й уточнювальними властивостями, у результаті чого доведено недоцільність порівняння чи зіставлення їх. Складним питанням проведення економічної експертизи залишається довіра до висновків експерта та їх достовірність взагалі. Згідно з гіпотезою, ступінь суб'єктивності суджень експерта, рівень його знань, досвід, кваліфікація, репутація визначають рівень довіри до його висновків, а достовірність первинних документів і точність методів проведення експертизи забезпечують таку якісну характеристику висновків, як достовірність.

2. Досліджено економічну експертизу як метод державного контролю в межах питань забезпечення економічної безпеки національної економіки, визначено перспективність та актуальність завдань розвитку інституту експертизи за рахунок його унікальності, висококваліфікованості й компенсаційного характеру. Критично оцінено та узагальнено методи проведення економічної експертизи, відзначено необхідність розширення застосування наукового підходу та інформаційних можливостей експерта щодо залучення додаткової інформації, здійснення фактичного оцінювання.

2. Охарактеризовано сутність економічної безпеки національної економіки та роль економічної експертизи для її забезпечення. Економічну безпеку національної економіки запропоновано трактувати як певний ступінь розвитку всіх компонентів економічної системи, що створює умови для забезпечення її життєздатності через реалізацію наявних можливостей, які генерує зовнішнє глобальне середовище з акумулюванням внутрішнього потенціалу, та результативне протистояння впливу зовнішніх загроз, вільного прийняття та реалізації державної політики з урахуванням поточних та

майбутніх інтересів і потреб суспільства. Здійснено порівняльну характеристику основних підходів щодо забезпечення економічної безпеки в зарубіжних країнах та Україні, що дало змогу встановити взаємозв'язок економічної експертизи та економічної безпеки національної економіки через такі атрибути, як виявлення ризиків діяльності та запобігання їм, досягнення стану захищеності економічної системи, процесів, об'єктів.

Список використаних джерел до першого розділу

1. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посібник. Київ, 2007. 488 с.
2. Бандурка О.М. Основи судової бухгалтерії: навч. Харків : Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2001. 336 с.
3. Барановський О.І. Філософія безпеки: монографія: у 2-х т. Київ : УБС НБУ, 2014. Т.1: Основи економічної і фінансової безпеки економічних агентів. 831 с.
4. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник. Київ : Видавнича компанія «Воля». 2004. 656с.
5. Бондар А.О. Світовий досвід державного управління економічною безпекою та його використання в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток* : електронне фахове видання. 2013. №6. URL: file:///C:/Users/User/Downloads/Duur_2013_6_13.pdf.
6. Бутинець Ф.Ф., Шигун М.М., Александрова М.М., Барановська Т.В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті. Житомир : ЖДТУ, 2004. 351 с.
7. Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
8. Волинец Л.М. Проверка бухгалтерской документации. Кто и как ее проводит. Харьков, 2005. 80 с.

9. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 84 с.
10. Гавриш Г.О. Формування ринку послуг економічної експертизи в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03; Держ. ВНЗ «Криворіз. нац. ун-т». Кривий Ріг, 2014. 20 с.
11. Гбур З.В. Зарубіжний досвід забезпечення економічної безпеки держави. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 11. С. 111–115.
12. Герасименко Л.В. Барановський О.І., Користін О.Є. та ін. Економічна безпека : навч. посіб.; за ред. О.М. Джужі. Київ : Алерта; КНТ; Центр учбової літератури, 2010. 368 с.
13. Головченко Л. М. Правове регулювання судової експертизи: перспективи та розвиток. URL: <http://www.minjust.gov.ua/0/953>.
14. Голяш І.Д., Романів С. Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі. *Прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів сьогодення: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції* (м. Київ, 13–14 січня 2017 р.). Київ : ГО «Київський економічний науковий центр», 2017. С. 87–90.
15. Господарський процесуальний кодекс України. № 1798-XII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1798-12>.
16. Губарева І.О. Моніторинг реалізації державного регулювання економічної безпеки країни. *Проблеми економіки*. 2018. № 1(35). С. 55–61.
17. Денисенко М.П., Колісніченко П.Т. Зарубіжний досвід регулювання економічної безпеки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 6. С. 15–19.
18. Дерій В.А., Дема А.І. Економічна експертиза діяльності підприємств. *Економіка та суспільство* : електронне наукове фахове видання. 2017. №11. С. 508–514. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/82.pdf.
19. Ейтутіс Г.Д., Попова Д.В. Дослідження складових економічної безпеки України для сталого розвитку держави. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62. С. 29–36.
20. Євдокіменко С.В. Судово-економічна експертиза: теоретико-методологічні засади і практика реалізації : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. :

12.00.09; МВС України, Харківського національного університету внутрішніх справ. Харків, 2017. 44 с.

21.Єрмоленко В. А. Сутність дефініції «судово-економічна експертиза». *Управління розвитком*. 2014. № 12. С. 42–43.

22.Єрмошенко М.М. Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2001. 309 с.

23.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

24.Зачосова Н.В. Формування системи економічної безпеки фінансових установ : монографія. Черкаси : ПП Чабаненко Ю.А. Черкаси, 2016. 375 с.

25.Индекс глобализации стран мира по версии КОФ. *Гуманитарная энциклопедия: Исследования*. Центр гуманитарных технологий, 2006–2019 (последняя редакция: 23.04.2019). URL: <https://gtmarket.ru/ratings/kof-globalization-index/info>.

26.Камлик М.І. Судова бухгалтерія : підручник. Друге вид., перероб. і допов. Київ : Атіка, 2001. 376 с.

27.Капустник К.В., Хомутенко О.В. Застосування методу моделювання при виконанні судових економічних експертиз. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2013. Вип. 13. С. 427–432.

28.Кеворкова Ж.А., Савин А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие. Москва, 2007. 129 с.

29.Кириленко В.І., Шевченко М.М. Методологія побудови та використання комплементарної моделі національної економічної безпеки. *Науковий вісник Дипломатичної академії України*. 2015. Випуск 22 (3). С. 40–51.

30.Ковач О.В. Державне регулювання як основна функція управління. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2009_27/statti/1_5.htm

31.Кодекс адміністративного судочинства України. № 2747-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=9&nreg=2747-15>

32. Колісник О.П. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи. *Фінанси, облік і аудит*. 2009. № 14. С. 256–263.
33. Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <http://www.rada.gov.ua/konst/CONST1.HTM>.
34. Костров А.И. Судебная бухгалтерия: учебно-методический комплекс. Минск : Изд-во МИУ, 2007. 240 с.
35. Кравченко О.О. Фінансове планування на основі сценарних прогнозів на залізничному транспорті : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.08; Нац. Академія наук України, Ін-т економіки промисловості. Київ, 2015. 635 с.
36. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=12&nreg=2341-14>.
37. Кримінально-процесуальний кодекс України від 28.12.1960 № 1001-05. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-05>; <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1002-05>; <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1003-05>.
38. Кривцова Т.О. Судово-економічна експертиза розрахунків, пов'язаних із податком на доходи фізичних осіб: теоретико-методичні аспекти. *Економіка розвитку (Economics of Development)*. 2015. № 1(73). С. 46–53.
39. Кривцова Т.О. Удосконалення правового забезпечення судово-економічної експертизи як форми економічного контролю. *Бізнес Інформ*. 2015. №2. С. 48–51.
40. Литвин З. Б. Економічна експертиза як функція попередження економічних злочинів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. № 6 (12). 2017. С. 118–123.
41. Литвин З. Б. Місце та роль економічної експертизи у сфері державного контролю економічної діяльності. *Європейська інтеграція: історичний досвід та економічні перспективи* : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. м. Одеса, 2018.
42. Литвин З.Б. Сутність та особливості послуг з економічної експертизи. *Реалізація політики модернізації економіки в умовах державно-*

приватного партнерства : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 2017. С. 153–156.

43. Макарова О.Н. Экономическая экспертиза как инструмент противодействия криминальным явлениям в экономике : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05; Санкт-Петербургский университет МВД РФ. Санкт-Петербург, 2012. 22 с.

44. Малишко В.М. Актуальні проблеми економічної безпеки в системі національної безпеки України. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2015. № 4. С. 129–133.

45. Мартинюк В.П. Оцінка стану національної економіки на основі інтегрального показника економічної безпеки держави. *Економіка. Менеджмент. Підприємництво*. 2013. № 25(1). С. 179–187.

46. Моделювання економічної безпеки: держава, регіон, підприємство: монографія / за ред. В.М. Гейця. Харків : Інжек, 2006. 240 с.

47. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2004. 268 с.

48. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

49. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-Методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998р. № 53/5. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0705-98>.

50. Національна доповідь «Цілі сталого розвитку: Україна». URL: http://un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf.

51. Олійник Л.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: сучасний стан та перспектива розвитку. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2014. № 5. С. 233–237.

52. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

53.Офіційний сайт Рахункової платати України. URL: <https://rp.gov.ua/home/>.

54.Паєнтко Т.В., Бандура І.В. Недоліки методики судової економічної експертизи з питань нарахування і сплати податку на прибуток та напрями їх усунення. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. №4. С. 28–31.

55.Пашинська І.І. Концептуальні основи судово-економічної експертизи. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2013. № 1. С. 296–298.

56.Пашко П.В. Умови та чинники забезпечення митної безпеки. *Митна справа*. 2010. № 1(67). С. 5–16.

57.Перевозова І.В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань. *Економіка: реалії часу* : науковий журнал. 2013. № 3 (8). С. 97–105.

58.Перевозова І.В. Теоретико-методологічні та організаційні основи економічної експертизи підприємства : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» ; Івано-Франків. нац. техн. ун-т нафти і газу. Івано-Франківськ, 2014. 40 с.

59.Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page6>.

60.Полінкевич О.М. Стратегії управління економічною безпекою підприємств. *Економічний форум*. 2018. № 2. С. 251–257.

61.Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза. Харків : Еспада, 2008. 272 с.

62.Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2005. 232 с.

63.Президіум науково-консультативного і методичного Ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001р. URL: www.rada.gov.ua.

64.Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: www.rada.gov.ua.

65.Про затвердження Комплексної програми розвитку фінансового сектору України до 2020 року (із змінами і доповненнями, внесеними рішенням Правління Національного банку України від 16 січня 2017 року № 28-рш) : Постанова Правління Національного банку України від 18.06.2015 № 391. *Ліга Закон. Головний правовий портал України*. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/PB15121.html.

66.Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 № 1277. *Законодавство України*. URL: : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13>.

67.Про національну безпеку України : Закон України від 21.06.2018 №2469-VIII. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19>.

68.Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

69.Про рішення Ради національної безпеки і оборони України «Про Стратегію національної безпеки України» : Указ Президента України від 06.05.2015 №287/2015. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/287/2015>.

70.Про створення Ради національної безпеки України (із змінами та доп.) : Закон України від 11.01.2019 №183/98-ВР. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183/98-%D0%B2%D1%80>.

71.Про Стратегію національної безпеки України. Указ Президента України від 12.02.2007 № 105. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/105/2007>.

72.Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774-р «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>

73.Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015. *Законодавство України*. URL: <https://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

74.Про судову експертизу : закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=4038-12>.

75.Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. розпорядженням Кабміну від 24.05.2005 № 158-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.

76.Разборська О.О., Паляниця А.О. Сучасні проблеми розвитку судово-економічної експертизи та шляхи їх вирішення. *Вісник Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Економічні науки*. 2013. Вип. 3. С. 309–317.

77.Реєстр методик проведення судових експертиз. *Офіційний сайт Міністерства юстиції України*. URL: <http://rmpse.minjust.gov.ua/page/1>.

78.Рожков В.О. Підходи до визначення сутності поняття економічної безпеки. *Глобальні та національні проблеми економіки* : електронне наукове фахове видання Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. 2016. Вип. 10. URL: <http://global-national.in.ua/archive/10-2016/99.pdf>.

79.Романів С.Р., Голяш І.Д. Економічна експертиза: її сутність і роль у сфері контролю. *Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції* : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. Запоріжжя, 2016. С. 76–78.

80.Савченко Л.І. Судово-бухгалтерська експертиза: опорний конспект лекцій. Київ, 2001. 166 с.

81.Світлоока В.Ф. Загрози економічній безпеці країни та роль економічної експертизи в їх зменшенні. *Економіка та держава*. 2013. №1. С. 80–83.

82.Світлоока В.Ф. Місце і роль економічної експертизи в сфері державного контролю економічної діяльності. *Ефективна економіка* : електронне наукове фахове видання. 2011. № 12.

83.Світлоока В.Ф. Оцінювання економічного ефекту та впливу на економічну захищеність від впровадження вдосконалень інституту економічної експертизи. *Науковий вісник Херсонського держ. ун-ту*. 2014. Вип 6. Ч. 2. С. 54–57.

84.Сергєєва Л.Н., Гавриш Г.О. Концепція формування ринку послуг економічної експертизи. *Вісник Запорізького нац. ун-ту. Серія «Економічні науки»*. 2012. № 1(13). С. 184–189.

85.Скорук О.В. Економічна безпека держави: сутність, складові елементи та проблеми забезпечення. *Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип 6. Ч. 3. С. 39–42.

86.Словник Академіка. URL: http://ukrainian_explanatory.academic.ru/.

87.Стеченко М.Д. Державне регулювання економіки : навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 271 с.

88.Сторожук Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза: критический обзор нормативно-правового регулирования, методологии и организации. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2009. № 6. С. 43–49.

89.Судова бухгалтерія : підручник / В.М.Глібко, О.П. Бущан. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 224 с.

90.Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібник / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир, 2004. 460 с.

91. Судебно-бухгалтерская экспертиза : Справочник / Болдова Н.К., Голубева А.А., Гуреев В.И. и др. Москва : Экономика, 1993. 239 с.

92.Тимошенко О.В. Система економічної безпеки національної економіки та комплексний механізм її забезпечення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного ун-ту. Серія: Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 18. С. 56–61.

93.Тимчишин Ю.В. Інструментарій дослідження підходів до забезпечення економічної безпеки регіонів. *Бізнес Інформ*. 2019. № 6. С. 83–88.

94.Тлумачний словник / Ожегов С.І. URL: <http://www.slovarik.kiev.ua/ojegov/ye/112685.html>.

Правовая (судебная бухгалтерия): курс лекций / под ред. заместителя председателя Верховного Суда РФ Н.А. Петухова. Москва : Омега-Л, 2003. С. 168.

96.Ужва А.М., Коханчук В.С. Методика судово-бухгалтерської експертизи операцій з основними засобами. *Економічні науки. Серія Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (4). С. 304–309.

97.Федчишина В. В. Щодо окремих аспектів податкової експертизи. *Фінансове право*. 2016. № 1 (35). С. 38–42.

98.Федчишина В.В. Методика судово-бухгалтерської експертизи: підходи до визначення. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/89459/86181>.

99.Фортинский С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза. Москва, 1962. 233 с.

100. Цивільний процесуальний кодекс України. № 1618-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=11&nreg=1618-15>.

101. Цілі сталого розвитку в Україні. *Офіційний сайт Представництва ООН в Україні*. URL: <http://sdg.org.ua/ua/sdgs-and-governments>.

102. Чернявський С. С. Методика розслідування злочинів у сфері банківського кредитування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2002. 20 с.

103. Швець В. Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : підручник. Київ, 2008. 240 с.

104. Шкарлет С.М. Економічна безпека підприємства: інноваційний аспект : монографія. Київ : Книжкове видавництво НАУ, 2007. 436 с.

105. Шушко О. О. Формування фінансової безпеки на підставі судово-економічної експертизи. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*: збірн. наук. праць. 2011. Вип. 33. С. 364–369. (0,32 д.а.)

106. Шушко О. О. Державне регулювання судово-економічної експертизи: сутність та проблеми. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Економічна*. 2011. № 970. С. 350–355. (0,4 д.а.)

107. Шушко О. О. Особливі відмінності судово-економічної експертизи та ревізії для своєчасного попередження загроз для підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2011. № 6. С. 213–218 (0,48 д.а.)

108. Шушко О. О. Особливості проведення економічної експертизи при документальному підтвердженні нарахування та сплати податку на додану вартість. *Криміналістичний вісник*. 2014. № 1 (21). С. 126–131. (0,53 д.а.)

109. Шушко О. О. Експертне оцінювання ефектів від забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Бізнес-навігатор*. 2019. Вип. 1 (50). С. 173–180. (0,75 д.а.) Index Copernicus.

110. Шушко О. О. Роль судово-економічної експертизи в економічному зростанні України. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України* : збірник тез доповідей XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції (27–28 жовтня 2011 р.). Суми, 2011. Т. 1. С. 158–159. (0,12 д.а.)

111. Шушко О. О. Експертне бачення ефектів від забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Modern Economic Research: Cooperation, Banking, Public Administration in a Decentralized Environment: Proceedings International Scientific Conference, September 26th, 2017. Kielce, Poland: Baltija Publishing. pp.60–63.* (0,14 д.а.)

112. Щодо вдосконалення методології інтегрального оцінювання рівня економічної безпеки України : аналітична записка / Ю.М. Харазішвілі, А.І. Сухоруков, Т.П. Крупельницька. *Офіційний сайт Національного інституту стратегічних досліджень*. URL:: <http://www.niss.gov.ua/articles/1358>.

113. Язлюк Б.О., Гевко Р.Б., Дзядикевич Ю.В. Теоретичні та прикладні аспекти економічної безпеки України. *Інноваційна економіка*. 2015. № 4(59). С. 301–310.

114. Schwab K. The Global Competitiveness Report 2015-2016. *World Economic Forum*. 2015. 400 p. URL: http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf.

115. KOF Globalization Index – 100 most globalized countries 2018. *Statista*. URL: <https://www.statista.com/statistics/268168/globalization-index-by-country/>.
116. Кеворкова Ж.А. Методика экспертного исследования и способы его реализации в практической деятельности. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodikaekspertnogo-issledovaniya-i-sposoby-ee-realizatsii-v-prakticheskoy-deyatelnosti/>.
117. National Security Strategy (NSS) Available at: URL: https://www.mofa.go.jp/fp/nsp/page1we_000081.html.
118. National Security Strategy and Strategic Defence and Security Review 2015/ A Secure and Prosperous United Kingdom / November 2015. Available at: URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/478936/52309_Cm_9161_NSS_SD_Review_PRINT_only.pdf.
119. National Security Strategy of the United States of America / THE WHITE HOUSE, DECEMBER 2017. – Available at: URL: <https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2017/12/NSS-Final-12-18-2017-0905.pdf>.
120. Ocepek A. Economic Security and the European Dream. URL: <http://www.anselm.edu/Documents/NHIOP/Global%20Topics/2010/Ocepekpaper.pdf>.
121. Schwab K. The Global Competitiveness Report 2016-2017. *World Economic Forum*. 2016. 400 p. Available at: URL: http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf.
122. Schwab K. The Global Competitiveness Report 2017-2018. *World Economic Forum*. 2017. 400 p. URL: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2017%E2%80%932018.pdf>.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ ТА ЙОГО ПЕРСПЕКТИВНІ ЗМІНИ МЕТОДАМИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

2.1. Експертні дослідження рівня економічної безпеки національної економіки

Під показником, що визначає рівень економічної безпеки національної економіки будемо розуміти комплексний макроекономічний показник, що характеризує поточний узагальнений стан економіки країни та визначає її здатність до відтворення, що відповідає змісту досліджених теоретичних положень з даної теми. Розрахунок показника у роботі здійснюється за методом таксономії, тому проводиться в кілька етапів (рис. 2.1), за якими для визначення вагових коефіцієнтів буде застосовуватися метод експертних досліджень.

Одним із основних етапів оцінювання комплексного показника, що визначає рівень економічної безпеки, є вибір індикаторів, що характеризують поточний стан безпеки економіки та групування їх у відповідні структурні складові. На цей час немає єдиної структури системи соціально-економічних показників, яка б найповніше відображала поточний рівень безпеки економіки країни, тому зазначене питання потребує окремої уваги. Крім того, враховуючи зміни, що відбуваються останніми роками в Україні, обґрунтування та перегляд сукупності показників економічної безпеки з метою їх актуалізації є вкрай необхідними.

Аналізуючи існуючі наукові праці, можна говорити про те, що до основних складових економічної безпеки держави найчастіше відносять такі групи показників, як: «макроекономічні, виробничі, фінансові, інвестиційні, енергетичні, демографічні, соціальні, продовольчі, наукові» [20].



Рис. 2.1. Послідовність визначення рівня економічної безпеки національної економіки експертним методом

Джерело: запропоновано автором

Учений А.В. Бесчастний [2] вважає, що до показників економічної безпеки у якості структурних складових варто включити наступні: сировинно-ресурсну, енергетичну, фінансову, соціальну, інноваційно-технологічну, продовольчу та зовнішньоекономічну безпеку. Відповідно до досліджень

Є. Боброва [3], у структуру національної безпеки він пропонує включити наступні складові: соціальну, продовольчу, екологічну, демографічну, інтелектуальну, політичну, військову, правову, енергетичну, інформаційну та науково-технічну. Тоді як О.М. Ляшенко, Б.В. Плєскач, В.К. Бантуш [11] вважають, що до складу економічної безпеки входять такі складові групи показників, як: зовнішньоекономічна, макроекономічна, науково-технологічна, інвестиційна, фінансова, виробнича, соціальна, демографічна та продовольча. Проаналізувавши існуючі структурні складові показники економічної безпеки економіки, вважаємо за доцільне виділити чотири основні з них, що найбільше характеризують досліджуване явище та узгоджуються з думками провідних вчених (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Структурні складові економічної безпеки національної економіки. Джерело: Сформовано автором на основі [2; 3; 11; 13; 19; 20]

Про рівень економічної безпеки економіки свідчить реальна статистична інформація щодо змін основних тенденцій показників, тому до складу кожної із запропонованих складових груп показників входить сукупність з них, обрана відповідно до наявної статистичної інформації, найбільш точно характеризує досліджуване явище чи процес (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Структурні складові показника, що визначає стан економічної
безпеки національної економіки**

№ п/п	Назва структурної складової	Система показників	Умовне скорочення
1	Макроекономічна складова (I _{МЕ})	– Частка державного боргу в ВВП, % – Курс валют гривня до долару США (на 01.01), грн. – Середня облікова ставка НБУ, % – Частка експорту в ВВП, % – Відношення доходу державного бюджету до видатків, % – Індексів споживчих цін, % – Коефіцієнт покриття імпорту експортом	d _{ДБ/ВВП} КВ СОБС d _{Е/ВВП} ДБ/ВБ I _{СЦ} К _{Е/І}
2	Виробничо- продовольча складова (I _{ВП})	– Частка капітальних інвестицій у ВВП, % – Рівень рентабельності (збитковості) всієї діяльності підприємств, % – Відношення капітальних інвестицій до зносу основних засобів, % – Виробництво зернових на одну особу, тон – Індеси промислової продукції, % – Індеси фізичного обсягу продукції сільського господарства, %	d _{КІ/ВВП} Р КІ/ЗОС ВЗ I _{ПП} I _{СГ}
3	Технологічно- інвестиційно- інноваційна складова (I _{ТП})	– Частка витрат на інноваційну діяльність в ВВП, % – Частка інноваційно-активних підприємств, % – Частка реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової, % – Частка капітальних інвестицій в загальному обсязі інвестицій, % – Питома вага обсягу виконаних наукових і науково-технічних робіт у ВВП, %	d _{ВІД/ВВП} d _{ІАП} d _{ІП} d _{КІ} d _{НТР/ВВП}
4	Демографічно- соціальна складова (I _{ДС})	– Відношення середньої заробітної плати до прожиткового мінімуму, рази – Рівень безробіття в Україні, % – Темп зростання середньомісячної з/п, % – Частка економічно активного населення в наявному, % – Витрати на персонал на одного працівника, тис. грн – Коефіцієнт природного приросту населення, %	ЗП/ПМ РБ Т _{ЗП} d _{ЕАН} ВП К _{ППН}

Джерело: сформовано автором на основі [2; 3; 11; 13; 19; 20]

Розглянемо окремо кожен складову групу та дослідимо тенденції кожного показника, які здійснюють вплив на економічну безпеку країни. Проаналізуємо динаміку зміни сукупності економічних показників, що характеризують макроекономічну складову групу (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Показники, що характеризують макроекономічну складову групу
показників економічної безпеки національної економіки**

Показники	Роки								
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
$d_{ДБ/ВВП}$	86,8	77,3	76,8	77,5	63,6	94,1	114,2	106,2	90,5
КВ	7,99	7,96	7,99	7,99	7,99	15,77	24,00	27,19	28,07
СОБС	8,58	8,1	7,5	6,75	12	23,75	17,3	17,5	17,75
$d_{Е/ВВП}$	38	41,9	39,1	34,5	27,1	30,2	36,6	39,4	37,3
ДБ/ВБ	79,3	94,3	87,5	84,1	83	92,7	90	94,5	94,1
$I_{СЦ}$	109,1	104,6	99,8	100,5	124,9	143,3	112,4	113,7	107,4
$K_{ЕЛ}$	0,847	0,828	0,813	0,823	0,990	1,016	0,926	0,872	0,828

Джерело: Сформовано автором на основі [14,16]

Аналізуючи тенденції показників табл. 2.2 можна сказати, що частка державного боргу у ВВП з 2014 року до 2016 року зростає, а з 2017 року дещо знизилась. Так, у 2018 році порівняно з 2017 роком частка державного боргу у ВВП скоротилась на 14,8%, а відносно 2010 року зросла на 4,2%. За весь досліджуваний період найменша частка боргу зафіксована у 2014 році на рівні 63,6%, а максимальна – у 2016 році на рівні 114,2%. Наявна ситуація свідчить про економічну нестабільність країни внаслідок фінансової та політичної кризи. Частка державного боргу у ВВП за останні дев'ять років перевищує 50%, що є дуже небезпечним та становить загрозу країні.

Курс національної валюти за останні чотири роки стрімко знецінюється. Так, у 2018 році порівняно з 2010 роком вартість долару США зросла у 2,5 рази, а відносно 2017 року – на 3,2%. Максимальне зростання зафіксовано у 2015 році на рівні 97,3%. Середня облікова ставка НБУ до 2013 року знижувалась у середньому на 7,7% щороку, а з 2014 року до 2016 року спостерігається стрімке зростання. У 2018 році порівняно з 2010 роком середня облікова ставка зросла у 1,07 рази. З підвищенням облікової ставки

відбувається здороження кредитів, що тим самим зменшує купівельну спроможність громадян. Зростання середньої облікової ставки завжди свідчить про наявність кризових явищ в економіці тому, що таким чином уряд намагається стримати інфляцію.

Коефіцієнт покриття імпорту експортом в середньому за 2010–2018 роки становить 88,3%. У 2018 році порівняно з 2010 покриття імпорту експортом знизилось на 2,2%. Частка експорту в ВВП в середньому за досліджуваний період становить 36%.

Варто зазначити, що з 2011 року до 2014 року спостерігається зниження частки експорту до 27,1%, а з 2015 року маємо незначне зростання. Так, у 2018 році відносно 2014 року частка експорту у ВВП зросла на 37,5%, а порівняно з 2010 роком – знизилася на 1,9%. Не зважаючи на поступове відновлення обсягів експорту, можна констатувати той факт, що Україна в десятки разів менше експортує, ніж економічно розвинені країни. Незначні обсяги експорту свідчать про низьку конкурентоспроможність вітчизняної продукції на світовому ринку.

Аналізуючи доходи та видатки державного бюджету можемо констатувати, що за досліджуваний період видатки перевищують доходи у середньому на 13%. Індексів споживчих цін у 2014–2015 роках стрімко зростав та склав 143,3%, та завдяки виваженій політиці у 2018 році він знизився та склав 107,4%. Така ситуація, в першу чергу, пов'язана з різким зростання курсу долара та складною політичною та економічною ситуацією в країні.

Важливе місце серед складових груп показників економічної безпеки посідають показники, що характеризують виробничо-продовольчу сферу (табл. 2.3), адже ця складова свідчить про рівень продовольчого забезпечення населення, забезпечує соціально-економічну стабільність у суспільстві та розширене відтворення економіки. Аналізуючи дані табл. 2.3, слід зауважити, що усі досліджувані показники демонструють коливальну динаміку.

Показники, що характеризують виробничо-продовольчу складову економічної безпеки національної економіки

Показники	Роки								
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
$d_{KI/ВВП}$	14,6	16,3	17,4	15,8	12,9	12,6	13,7	13,8	14,8
P	4,8	5,2	5,0	3,9	-4,1	1,0	7,4	8,8	4,5
KI/ЗОС	3,2	3,7	3,6	3,0	1,8	5,5	7,4	10,6	14,7
B3	0,854	1,240	1,014	1,388	1,487	1,406	1,551	1,460	1,661
I _{ПП}	112	108	99,5	95,7	89,9	87	102,8	100,4	101,6
I _{СТ}	95,8	112	117,5	110,6	107,7	106,9	87,9	107,5	105,7

Джерело: Сформовано автором на основі [14; 16]

Максимальна частка капітальних інвестицій у ВВП складала 17,4% у 2012 році, а мінімальна у 2015 році - 5,5%. Зниження капітальних інвестицій у 2015 році, в першу чергу, пов'язано з воєнними діями на сході країни, але, аналізуючи наявну статистичну інформацію, ми можемо говорити про позитивну тенденцію, яка спостерігається з 2016 року. У 2018 році частка капітальних інвестицій відносно 2017 року зросла на 7%, а порівняно з 2010 роком - на 1,3%. Безумовно, це є позитивним, але недостатнім для підтримки та оновлення виробничих потужностей.

Рівень рентабельності (збитковості) всієї діяльності вітчизняних підприємств у 2014 році різко знизився, а з 2015 року так само різко відновлювався, лише у 2018 році маємо його зниження на 49% відносно 2017 року. Така тенденція свідчить про зниження рівня прибутковості підприємств та падаючий попит на продукцію, яка виготовляється. Покриття зносу основних засобів капітальними інвестиціями за досліджуваний період у середньому становить лише 6%. Наявна частка дуже незначна, обсяги капітальних інвестицій не забезпечують оновлення основних засобів, що тягне за собою старіння виробничих потужностей підприємств та знижує якість продукції, що випускається.

Однак позитивним є те, що у 2018 році коефіцієнт покриття зносу основних засобів капітальними інвестиціями склав 14,7%, що порівняно з 2010 роком більше у 3,6 рази. Індекс промислової продукції до 2015 року мав

низхідну динаміку та у 2016 році зафіксовано зростання на 2,8%, а у 2018 році на – 1,6%. Тобто, вітчизняні підприємства поступово нарощують обсяги виробництва, що є позитивним для економічної безпеки.

Виробництво зернових культур на одну особу має коливальну, але зростаючу динаміку. Так, у 2018 році виробництво на одну особу склало 1,6 тон, що порівняно з 2010 роком більше на 94,4%. Таке зростання пояснюється зменшенням чисельності наявного населення за досліджуваний період на 8,2% та зростанням обсягів виробництва продукції сільського господарства на 10,3%.

Однією з найважливіших складових груп показників, що визначають рівень економічної безпеки, є технологічно-інвестиційно-інноваційна сфера (табл. 2.4), адже саме завдяки новітнім технологіям та активній інноваційній діяльності можливий економічний прорив та вихід країни на нові міжнародні ринки.

Таблиця 2.4

Показники, що характеризують технологічно-інвестиційно-інноваційну складову економічної безпеки національної економіки

Показники	Роки								
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
$d_{ВІД/ВВП}$	0,75	1,10	0,82	0,65	0,48	0,69	0,97	0,31	0,43
$d_{ІАП}$	13,8	16,2	17,4	16,8	16,1	17,3	18,9	16,2	18,2
$d_{ІП}$	3,8	3,8	3,3	3,3	2,5	1,4	1,4	0,7	0,4
$d_{КІ}$	0,336	0,369	0,388	0,359	0,322	0,293	0,297	0,327	0,372
$d_{НТР/ВВП}$	0,9	0,79	0,8	0,8	0,69	0,64	0,61	0,56	0,52

Джерело: Сформовано автором на основі [14; 16]

Аналіз показників, що характеризують технологічно-інвестиційно-інноваційну сферу забезпечення економічної безпеки національної економіки, свідчить про недостатній обсяг впроваджуваних інновацій і технологічного оновлення економіки, адже частка витрат на інноваційну діяльність в ВВП у 2018 році порівняно з 2010 роком знизилася на 42,6%, відповідно й питома вага обсягу виконаних наукових і науково-технічних робіт у ВВП також знижується.

Так, у 2018 році порівняно з 2017 роком питома вага обсягу виконаних

наукових і науково-технічних робіт у ВВП знизилась на 8,1%, а щодо 2010 року – на 42,4%. Також за період, що досліджується, знизилась і частка реалізованої інноваційної промислової продукції в загальному обсязі на 90%. Частка реалізованої інноваційної продукції щороку в середньому зменшувалась на 22%, і, відповідно, знизилась з 3,8% (2010 рік) до 0,4% (2018 рік). Тобто можемо зробити висновок, що вітчизняна інноваційна продукція має низьку конкурентоздатність що тягне за собою зменшення обсягів її виробництва та реалізації.

Тож наявна тенденція свідчить про відсутність попиту на технічні досягнення, що використовуються при випуску інноваційної продукції. Однак, з наявної статистичної інформації позитивним є лише те, що частка інноваційно-активних підприємств щороку зростає і в 2018 році становила 18,2% від загальної сукупності промислових підприємств, що порівняно з 2010 роком більше на 31,6%. Зазначене в свою чергу свідчить про те, що керівництво підприємств усвідомлює необхідність удосконалення виробничих процесів та перехід на нові етапи розвитку.

Частка капітальних інвестицій в загальному обсязі інвестицій щороку змінювалась, але в середньому за досліджувані дев'ять років становила 34,1%. У 2018 році частка капітальних інвестицій порівняно з 2017 роком зросла на 13,8%, а відносно 2010 року – на 10,8%, та даних коштів недостатньо для якісного оновлення виробничих потужностей та технологічного переоснащення виробництва.

Наступною, але не менш важливою складовою економічної безпеки, є демографічно-соціальна (табл. 2.5). Ця група показників характеризує рівень життя населення, стан захищеності громадян та демографічну ситуацію в країні. Відповідно до табл. 2.5 можна зробити висновок, що частка економічно активного населення в наявному, за період з 2010–2018 роки в середньому становить лише 43%. Різке скорочення економічно-активного населення спостерігається у 2015 році на 8,2% щодо попереднього року, звісно, це пов'язано з проведенням антитерористичної операції на сході країни та масовими виїздами громадян країни на заробітки. Відповідно частка

економічно активного населення знизилась з 44% до 41%.

Таблиця 2.5

**Показники, що характеризують демографічно-соціальну складову
економічної безпеки національної економіки**

Показники	Роки								
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ЗП/ПМ	2,73	2,96	2,99	2,96	2,96	3,57	3,90	4,60	5,21
РБ	8,80	8,60	8,10	7,70	9,70	9,50	9,70	9,90	9,10
Т _{зп}	7,2%	17,7%	14,8%	7,9%	6,0%	20,5%	23,6%	37,1%	24,8%
d _{ЕАН}	44,0	44,2	44,8	45,1	44,3	40,7	40,6	40,5	41,0
ВП	23,98	30,34	36,68	37,95	39,34	47,12	52,74	68,91	87,81
К _{ППН}	0,71	0,76	0,79	0,76	0,74	0,69	0,68	0,63	0,57

Джерело: сформовано автором на основі [14; 16]

Варто зазначити, що 2018 році відносно 2017 року зафіксовано незначне зростання на 1,1%. Коефіцієнт природного приросту населення з 2012 року щороку знижується в середньому на 2,6%, що свідчить про незначне відтворення населення. У 2018 році цей показник склав лише 57,2%, тоді як у 2010 році він становив 71%. Дана ситуація свідчить про скорочення наявного населення в результаті дуже низького рівня життя громадян країни.

Рівень безробіття в Україні знаходиться в межах від 8% до 10%, та у 2018 році зріс відносно 2010 року на 3,4%. Основною причиною, яка спричинила зростання рівня безробіття є падіння вітчизняної економіки, а, відповідно, і прибутків підприємств. Підприємці вимушені оптимізувати штат робітників шляхом звільнення, переводом на неповний робочий день або на неформальну зайнятість.

Витрати підприємств на персонал на одного працівника щороку зростають в середньому на 18%. Так, за досліджуваний період вони зросли у 2,6 рази та склали 8781 грн. на рік. Середньомісячна заробітна плата у 2018 році зросла на 35,6% відносно попереднього року. Максимальне зростання середньомісячної плати зафіксоване у 2017 році на рівні 37,1%. Однак, таке зростання витрат на персонал та середньомісячної заробітної плати пов'язане з високими темпами інфляції в країні, а купівельна спроможність громадян знаходиться на низькому рівні, що спонукає українців

виїжджати з країни на заробітки.

Відношення середньої заробітної плати до прожиткового мінімуму зростає і у 2018 році становить 5,2 рази, та варто зазначити, що розмір прожиткового мінімуму дуже незначний і у 2018 році становить лише 1700 грн., що не відповідає поточній ринковій ситуації.

При дослідженні складових економічної безпеки, було встановлено, що за поточної державної політики усі показники, що характеризують окремі його складові, є рівнозначними. Тоді вагові коефіцієнти кожного показника визначаємо наступним чином:

$$w_i = 1/n, \quad (2.1)$$

де n – кількість показників, що входять до i -тої складової інтегрального показника економічної безпеки.

У разі зміни напрямів стратегії державного розвитку варто переглянути вагові коефіцієнти та внести відповідні зміни.

Після проведення мультиплікативної згортки системи обраних показників за кожною виділеною складовою було отримано узагальнюючу характеристику складових економічної безпеки національної економіки (рис. 2.3).

Виходячи з отриманих результатів (рис. 2.3), можна зробити наступні висновки:

- макроекономічна складова групи показників з 2011 року демонструє зниження з рівня 0,55 до 0,186 (2018 рік), що на 21% нижче, ніж у базовому (2010 р.) періоді;
- виробничо-продовольча складова групи показників демонструє майже аналогічну динаміку, її рівень коливається в межах від 0,101 до 0,549, що свідчить про наявність кризових явищ, які відбуваються в економіці країни у 2014–2015 роках. З 2015 року виробничо-продовольча складова групи показників поступово відновлюється і у 2018 році становить 0,257, що у 1,8 рази більше, ніж у базовому періоді;

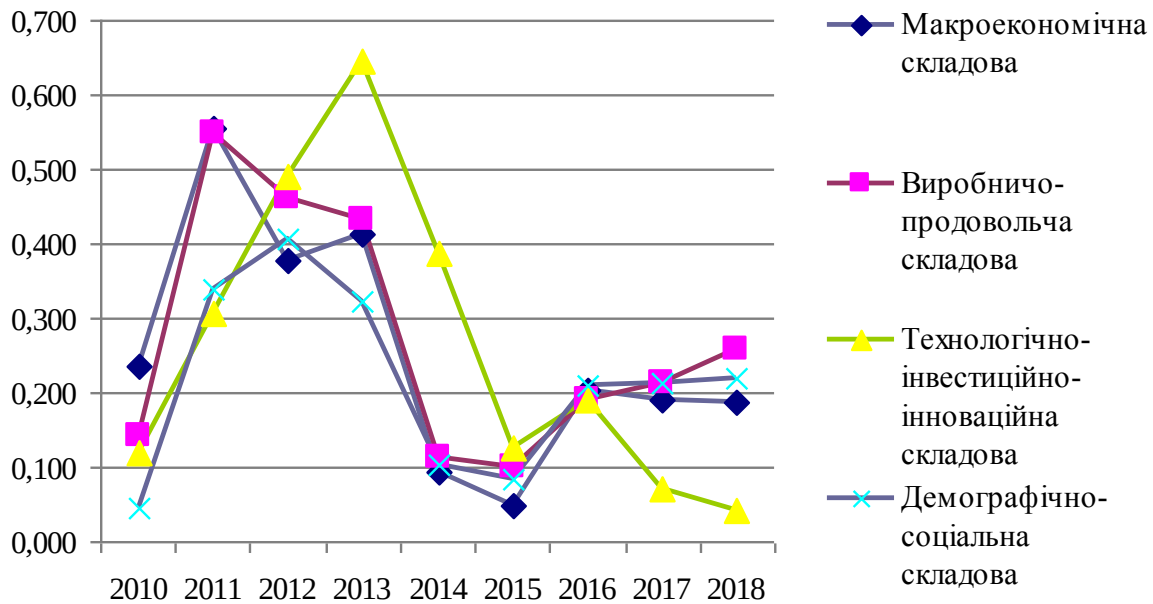


Рис. 2.3. Динаміка складових груп показника, що визначає рівень економічної безпеки національної економіки

Джерело: розраховано автором

— технологічно-інвестиційно-інноваційна складова груп показників характеризується найнижчими значеннями. До 2013 року ця складова демонструвала зростаючу динаміку і її рівень склав 0,645, а далі маємо знижувальну тенденцію. З 2014 року щороку в середньому рівень технологічно-інвестиційно-інноваційної складової знижувався на 32,4% і склав лише 0,041, що є найменшим значенням за весь досліджуваний період. Наявна тенденція викликає серйозні загрози для національної економіки, тому дана складова потребує термінового реформування та відновлення;

— рівень демографічно-соціальної складової групи показників з 2012 року по 2015 рік має тенденцію до зниження, а у 2016 року зріс у 1,5 рази відносно попереднього періоду, і далі бачимо незначне зростає в середньому на 2,5% щороку. Так, у 2018 році рівень демографічно-соціальної складової знизився відносно 2012 року на 46,1%. Ця складова групи показників демонструє аналогічну поведінку макроекономічної та виробничо-продовольчої складових, що свідчить про те, що вони корелюють між собою та поступово відновлюються після кризи 2014–2015 років.

Загальну тенденцію рівня економічної безпеки національної економіки проаналізуємо на основі інтегрального показника. Для його розрахунку, відповідно до запропонованої методики (див. рис. 2.1) необхідно визначити вагові коефіцієнти кожної складової.

Для визначення вагових коефіцієнтів скористаємося методом Фішберна [12]. Цей метод базується на припущенні, що відомі можливі інтервали рівня значимості груп показників, тобто $a_i \leq w_i \leq b_i, i = \overline{1, m}$. Групою експертів для кожної складової інтегрального показника було визначено, відповідно до стратегії економічного розвитку країни, можливі інтервали їх вагомості:

$$w_{I_{ME}} \in [0,191; 0,303]; w_{I_{ВП}} \in [0,188; 0,320]; w_{I_{ТП}} \in [0,212; 0,325]; w_{I_{ДС}} \in [0,164; 0,263].$$

Після встановлення можливих значень інтервалів для кожної складової інтегрального показника, значимість i -тої складової розрахуємо за допомогою наступної формули:

$$w_i = a_i + \frac{1 - \sum_{t=1}^m a_t}{\sum_{t=1}^m (b_t - a_t)} \cdot (b_i - a_i), \quad i = \overline{1, m} \quad (2.2)$$

де $a_i \leq b_i, i = \overline{1, m}, \sum_{i=1}^m a_i \leq 1, \sum_{i=1}^m b_i \geq 1, m$ – кількість складових інтегрального показника.

Вагові коефіцієнти складових показника, що визначає рівень економічної безпеки, відповідно до наведеної вище формули, становлять:
 $w_{I_{ME}} = 0,251; w_{I_{ВП}} = 0,259; w_{I_{ТП}} = 0,273; w_{I_{ДС}} = 0,218.$

При цьому виконується умова: $\sum_{i=1}^m w_i = 0,251 + 0,259 + 0,273 + 0,218 = 1.$

З використанням отриманих вагових коефіцієнтів та групових узагальнених показників було розраховано рівень економічної безпеки

національної економіки за останні дев'ять років, а саме: з 2010 р. по 2018 р., результати наведено на рис. 2.4.

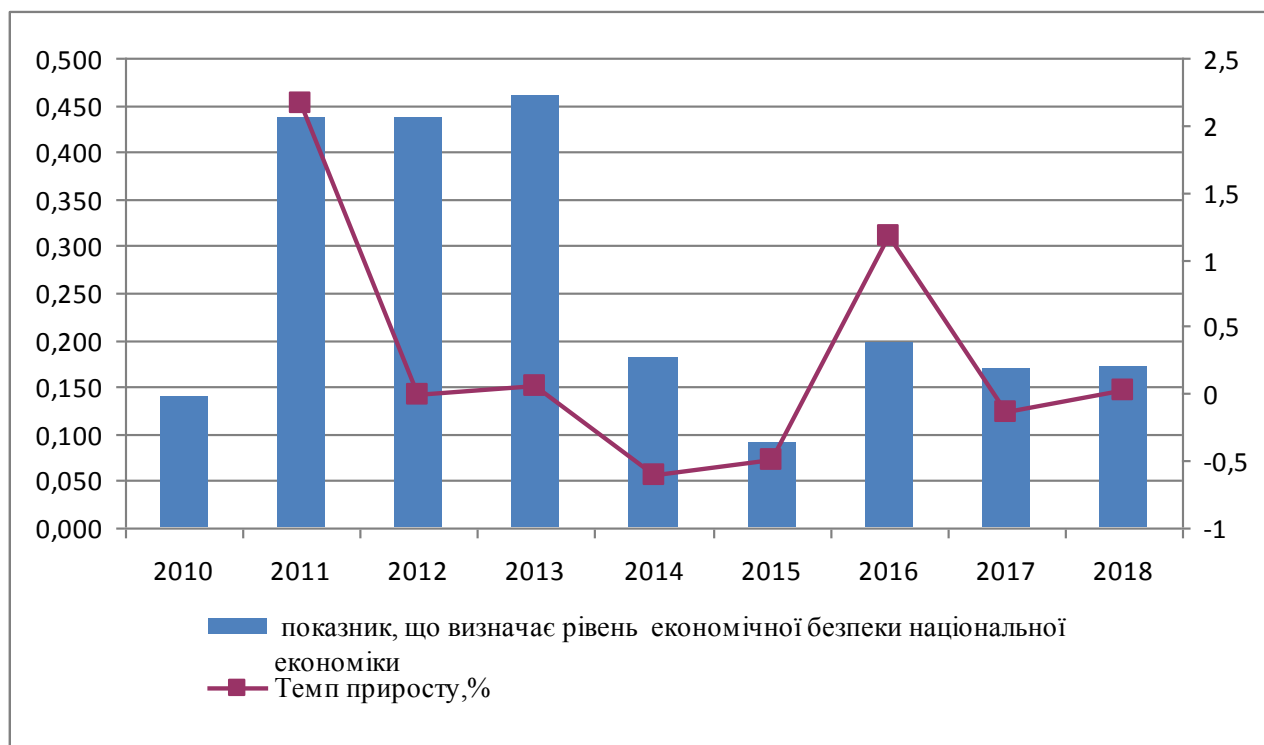


Рис. 2.4. Динаміка показника, що визначає рівень економічної безпеки національної економіки

Джерело: розраховано автором

Аналізуючи динаміку показника, що визначає рівень економічної безпеки національної економіки, чітко видно, що до 2013 року його рівень щороку зростав і склав 0,462, а у 2014 році різко знизився (на 60,9%) відносно попереднього періоду, така ж тенденція залишилась і у 2015 році. Незначне покращення спостерігається у 2016 році (зростання у 1,2 рази).

У 2018 рівень економічної безпеки становить лише 0,172, що на 24,2% більше, ніж у 2010 році, тобто можна сказати, що у своєму розвитку рівень економічної безпеки національної економіки повернувся на дев'ять років назад. Наявна динаміка свідчить про дуже складну ситуацію в країні. Поточний стан національної економіки не здатен забезпечити стійкість до зовнішніх та внутрішніх загроз, та, відповідно, не здатен задовольняти нагальні потреби суспільства.

Підводячи підсумки за результатам оцінювання рівня економічної

безпеки національної економіки, варто зазначити, що він знаходиться на дуже низькому рівні. Однак, враховуючи існуючу тенденцію, слід очікувати поступового зростання. Особливої уваги потребує технологічно-інвестиційно-інноваційна складова груп показників, оскільки її рівень з є найменшим і продовжує знижуватися. Однією з причин падіння рівня даної складової груп показників економічної безпеки є зниження частки витрат на інноваційну діяльність у ВВП, яка становить лише 0,43%. Також зниження обсягів реалізації інноваційної продукції становить з 4% до 0,4%.

Рівень технологічно-інвестиційно-інноваційна складової груп показників економічної безпеки національної економіки потребує реформування з метою створення адекватних інноваційних механізмів розвитку, які б забезпечили достатній рівень фінансової підтримки науково-технічної галузі, що в свою чергу дасть змогу вийти на нові ринки з власними інтелектуально-технологічними товарами. Зазначені дії сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності вітчизняної продукції та будуть гарантом державної економічної незалежності.

Таким чином, потребують подальшого дослідження питання фінансового становища суб'єктів господарювання на макрорівні з метою визначення фінансової спроможності національної економіки щодо реалізації сучасних інноваційних механізмів розвитку.

2.2. Експертний підхід до макроекономічного оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання

Від об'єктивності й своєчасності інформації про фінансовий стан на макроекономічному рівні безпосередньо залежить обґрунтованість управлінських рішень окремих суб'єктів господарювання, ефективність їх внутрішнього контролю, а також ДФК, аудиту тощо. Показники, які характеризують фінансовий стан, є надзвичайно вагомими та потребують постійного моніторингу на всіх рівнях: мікро-, макро-, мезо. Моніторинг і

своєчасна оцінка показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості особливо актуальні у період економічної кризи, трансформації нормативно-правового забезпечення, зміни вектору політики держави, коли вкрай гостро постає питання дефіциту фінансових ресурсів, порушення законодавства, багатозначності тлумачення норм законів та стандартів тощо.

Ефективна діяльність потребує постійного контролю як ззовні, так і внутрішньо, тому економічна експертиза компенсує недостатність та недосконалість контролюючої уваги з обох сторін. Отже, зростає значення експертного макроекономічного дослідження фінансового стану підприємств для формування загального уявлення та можливості порівняння даних фінансового стану окремих підприємств із даними макроекономічного рівня для підвищення рівня достовірності та вірогідності висновків економічних експертів.

Проблематику оцінювання фінансового стану розглядали у своїх працях І. Алексєєв, В. Артеменко, М. Білик, А. Ванієва, Н. Давиденко, М. Дем'яненко, Н. Дєєва, С. Іщук, О. Кузьмін, А. Кулик, О. Мельник, О. Яріш, У. Бівер та ін. Проте переважна більшість науковців здійснюють оцінювання на рівні суб'єкта господарювання, тоді як загальний макроекономічний фінансовий стан суб'єктів господарювання на макрорівні залишається поза увагою. Зазначене ускладнює формування реального, дійсного та найбільш вірогідного портрету, характерного для певного періоду формування конкретного типу фінансового становища суб'єктів господарювання. Врахування макроекономічних тенденцій при доказуванні засобами економічної експертизи підвищуватиме достовірність експертного висновку, оскільки його зміст будується на нормативно-правових актах, а не при фактичній перевірці.

Погіршення економічної та політичної ситуації, відсутність сприятливих умов для ведення бізнесу, кризові явища, нестабільність законодавчої бази, значна тінізація економіки змушують функціонувати в умовах невизначеності зовнішнього середовища. Відтак, особливо актуальним є питання не тільки об'єктивності експертного дослідження фінансового стану, а й оперативності формування висновку експерта. З метою мінімізації витрат часу на отримання

результатів та формування висновку експерта за результатами макроекономічного дослідження фінансового стану підприємств України пропонуємо використовувати методологію імітаційного моделювання.

Розглянемо етапи проведення макроекономічного дослідження фінансового стану з використанням інформаційних систем імітаційного моделювання та методів експертного оцінювання, які зводяться до наступних:

1. Здійснюється збір інформації та обираються напрями оцінювання й відповідні їм показники, що дозволять охарактеризувати фінансовий стан з певної сторони відповідно до поставленої мети.

2. Здійснюється побудова імітаційної моделі фінансового стану та розрахунок відповідних коефіцієнтів, їхніх нормативних значень. Нормування будемо проводити за формулою:

$$x_{ij} = \frac{(a_{ij} - a_{imax})}{(a_{imax} - a_{imin})} \quad (2.3)$$

де x_{ij} - нормовані значення відповідних коефіцієнтів;

a_{ij} - розраховані значення відповідних коефіцієнтів;

a_{imin} - мінімальне значення i -го коефіцієнту за досліджений період;

a_{imax} - максимальне значення i -го коефіцієнту за досліджений період.

3. Інтегральний показник фінансового стану розраховується за формулою:

$$I = \sum_{i=1}^m \omega_i x_{ij} \quad (2.4)$$

де ω_i - ваги відповідних коефіцієнтів;

x_{ij} - нормовані значення відповідних коефіцієнтів;

m - кількість досліджуваних коефіцієнтів, од.

Розрахунок ваг фінансового стану проведемо в системі обробки даних Statistica 6.0, для цього за допомогою вбудованої операції «аналіз фактора» обираємо найбільш впливові фактори, розраховуємо факторні навантаження та власні значення. Далі у кожному рядку матриці факторних навантажень знаходимо максимальне значення за абсолютною величиною і значення

факторного навантаження:

$$\max_{1 \leq j \leq m} |a_{ij}| = b_{ij}, i = \overline{1, m}, \quad (2.5)$$

де j_s – номер стовпця, в якому знаходиться максимальне значення [27].

Обчислюємо добутки модуля факторного навантаження a_{ij} та частки загальної

дисперсії, яку він пояснює $\frac{\lambda_{j_s}}{m} : g_i = b_{ij} \times \frac{\lambda_{j_s}}{m}, i = \overline{1, m}$, де λ_{j_s} – власні значення

таблиці факторних навантажень, m – кількість досліджуваних коефіцієнтів фінансового стану, од. Знаходимо суми отриманих добутків по всіх факторах:

$S = \sum_{i=1}^m g_i$. Розраховуємо вагу кожного показника за формулою:

$$\omega_i = \frac{g_i}{S}, i = \overline{1, m}, \quad (2.6)$$

Класифікацію «видів фінансового стану в залежності від значення інтегрального показника» наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Класифікацію видів фінансового стану підприємств

«Значення інтегрального показника»	«Фінансовий стан»	«Характеристика»
Менш 0	«Незадовільний фінансовий стан»	«Характеризується збитковою діяльністю, низьким рівнем ліквідності та залежністю від зовнішніх джерел фінансування»
0-0,38	«Задовільний фінансовий стан»	«Низький рівень ефективності використання капіталу, характерна нестабільна структура капіталу та недостатній рівень ліквідності»
0,39-0,60	«Нестабільний фінансовий стан»	«Високий рівень прибутковості та оборотності активів при низькій платоспроможності та фінансовій стійкості»
0,61 -0,99	«Впевнений фінансовий стан»	«Показники, що характеризують фінансовий стан, знаходяться на оптимальному рівні»
Більш 0,99	«Куражний фінансовий стан»	«Характеризується надвисоким рівнем прибутковості та платоспроможності». «Частіш за все підприємства недовгий проміжок часу перебувають в такому стані, оскільки такий стан є виснажливим і ресурсомістким»

Джерело: складено автором за даними [1]

Для проведення макроекономічного дослідження було обрано показники

«фінансової стійкості, ділової активності, ліквідності та прибутковості» (табл. 2.7), що цілком відповідає логіці методології визначення фінансового стану.

Таблиця 2.7

Перелік показників, що характеризують рівень фінансового стану за методологією фінансового аналізу

№	Показник	Зміст	Розрахунок
«Показники фінансової стійкості»			
1	«коефіцієнт автономії»	«показує питому вагу власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у його діяльність»	«відношення власного капіталу до підсумку балансу»
2	«коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів»	«показує, скільки одиниць власних коштів припадає на кожну одиницю позикових і залучених ресурсів»	«відношення власного капіталу до позикових і залучених ресурсів»
3	«коефіцієнт фінансової стійкості»	«показує, яку частку активів підприємство здатне фінансувати за рахунок власного капіталу і капіталу, залученого на довгостроковій основі і свідчить про його здатність залишатися платоспроможним в довгостроковій перспективі»	«відношення суми власного капіталу і довгострокових зобов'язань до підсумку балансу»
4	«коефіцієнт маневреності власного капіталу»	«показує, яка частина власного оборотного капіталу перебуває в обороті, тобто у тій формі, яка дає змогу вільно маневрувати цими коштами, а яка капіталізована»	«відношення власного оборотного капіталу до власних джерел фінансування»
5	«коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами»	«показує рівень фінансування оборотних активів за рахунок довгострокових джерел фінансових ресурсів»	«відношення власного оборотного капіталу до оборотних активів»
«Показники ліквідності»			
6	«коефіцієнт покриття»	«показує достатність ресурсів підприємств, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань»	«відношення оборотних активів до поточних зобов'язань»
7	«коефіцієнт швидкої ліквідності»	«характеризує платіжні можливості підприємств щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами»	«відношення найбільш ліквідних оборотних активів (грошових засобів та їх еквівалентів, поточних фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості) до поточних зобов'язань підприємства»

Продовження таблиці 2.7

8	«коефіцієнт абсолютної ліквідності»	«показує, яка частина боргів може бути сплачена негайно»	«відношення грошових засобів та їхніх еквівалентів і поточних фінансових інвестицій до поточних зобов'язань»
«Показники прибутковості»			
9	«рентабельність капіталу»	«свідчить про ефективність використання всього майна»	«відношення чистого прибутку до середнього річної вартості капіталу»
10	«рентабельність власного капіталу»	«показує ефективність використання власного капіталу»	«відношення чистого прибутку до середньорічної вартості власного капіталу»
11	«рентабельність продажу»	«показує скільки прибутку припадає на одиницю реалізованої продукції»	«відношення чистого прибутку до чистої виручки від реалізації»
«Показники ділової активності»			
12	«коефіцієнт оборотності активів»	«характеризує ефективність використання усіх наявних у нього ресурсів незалежно від джерел їх залучення»	«відношення чистої виручки від реалізації до середньорічної вартості активів»
13	«коефіцієнт оборотності запасів»	«Показує, як часто обертаються запаси для забезпечення поточного обсягу продажу»	«відношення чистої виручки від реалізації до середньорічного розміру запасів»
14	«фондовіддача»	«характеризує ефективність використання основних засобів і показує, скільки отримано виручки на одиницю вкладених основних засобів»	«відношення чистої виручки від реалізації до середньорічної вартості основних засобів»
15	«коефіцієнт оборотності власного капіталу»	«показує ефективність використання власного капіталу»	«відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної величини власного капіталу»

Джерело: складено автором за даними [10; 17; 26]

Наведені показники відповідають положенням методології фінансового аналізу, визнаються фахівцями як пріоритетні при дослідженні фінансового стану. Перейдемо до імітаційного моделювання в середовищі Vensim (рис. 2.5).

Вхідні дані для імітаційної моделі наведено в табл. 2.8. Для наочності наведемо темпи росту досліджуваних показників, див. табл. 2.9.

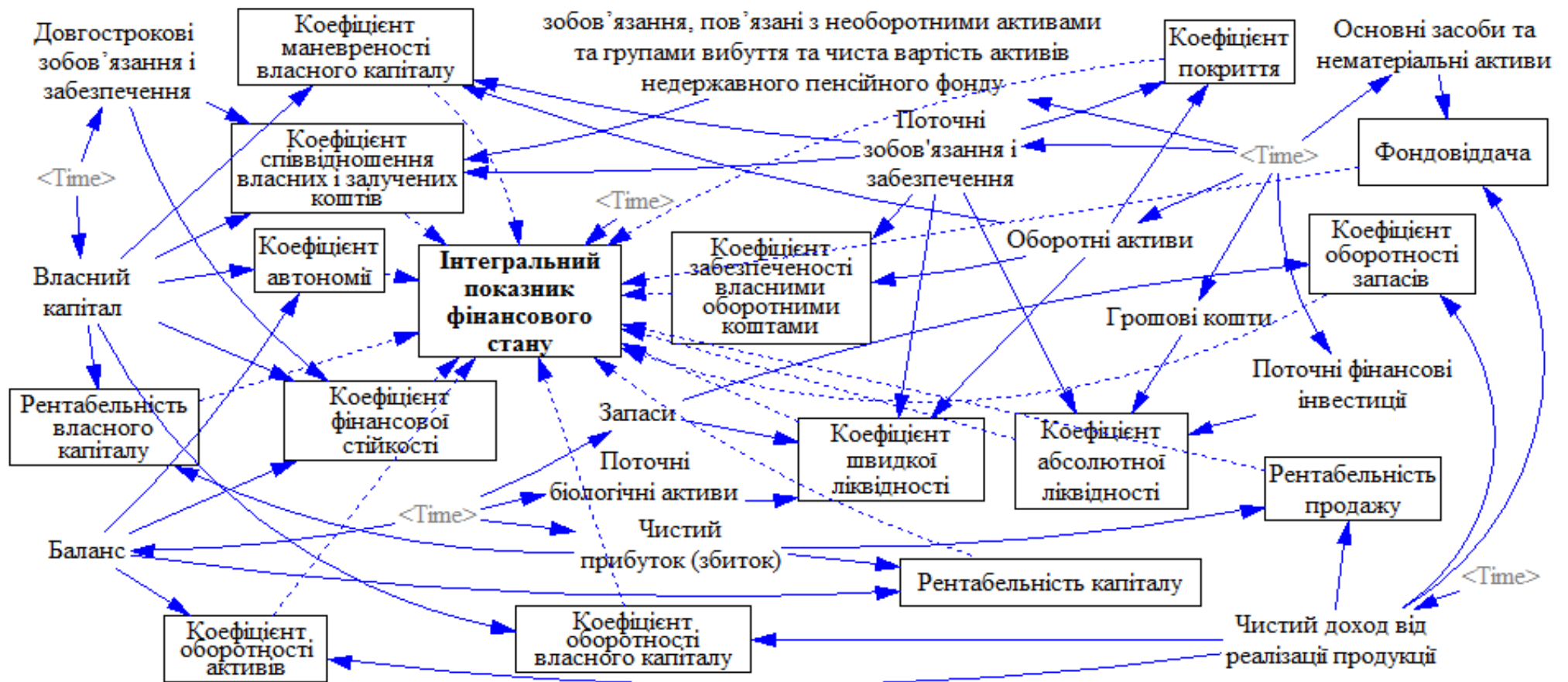


Рис. 2.5. Імітаційна модель інтегрального показника фінансового стану макроекономічного значення

Джерело: складено автором у середовищі Vensim

За результатами розрахунків визначено, що період збитковості суб'єктів господарювання минув вже у 2016 р., приріст чистого прибутку становив 7,95%, тоді вже як у 2017 р. показник збільшився більше, ніж у 5,5 разів.

Таблиця 2.8

Вхідні дані для імітаційної моделі інтегрального показника фінансового стану макроекономічного значення

Показник	2013	2014	2015	2016	2017
Чистий прибуток (збиток), млн грн	-22839,7	-590066,9	-373516	29705	168752,8
Чистий дохід від реалізації продукції, млн грн	2275328,2	4181654	5164124,3	6226583,2	7621974,8
необоротні активи, млн грн	2639813,2	2717620,4	3960148,9	4212813,1	4303282,8
оборотні активи, млн грн	3069041,5	3271954	4108602,7	5772816,5	5650817,4
основні засоби та нематеріальні активи (залишкова вартість), млн грн	1750945,8	1781483,6	2661539,5	2771578,6	2769964,2
запаси, млн грн	683587,8	654061,8	850835,4	1046468	1294619,9
поточні біологічні активи, млн грн	13226,7	13450,4	15782,4	18925,4	21488,7
поточні фінансові інвестиції, млн грн	256432,4	249932,8	225269,6	189081,8	167440,7
грошові кошти, млн грн	207799	248656,1	301587,2	334528,3	365615,9
власний капітал, млн грн	1950374,9	1480658	2288741,4	2445803,7	2458527,6
довгострокові зобов'язання і забезпечення, млн грн	1070722,1	1359925,7	1668158	1696870,6	1730977,4
поточні зобов'язання і забезпечення, млн грн	2689338,2	3151253	4114903,2	5846688,7	5769539
зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, та чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду, млн грн	1839,6	2428,9	1980,8	2428,2	2735,1
Баланс, млн грн	5712274,8	5994265,6	8073783,4	9991791,2	9961779,1

Джерело: складено автором за даними [14]

Темпи росту чистого доходу стабільні протягом досліджуваного періоду, коливаються в межах 120–123%. Темпи росу вартості необоротних активів зросли до рівня 145,72 % у 2015 р. та знижувалася до рівня 102,15% у 2017 р. Темпи росту вартості оборотних активів – гірші, ніж показники необоротних активів, їхні значення зростали з рівня 106,61% у 2014 р. до 140,51% у 2016 р., проте, знизилися до рівня 97,89% у 2017 р. Темпи росту вартості основних засобів та нематеріальних активів зростала до рівня 149,40% до рівня 99,94% у

2017 р. Темпи росу обсягів запасів з рівня 95,68% у 2014 р. зросли до рівня 123,71% у 2017 р. і зазначений рівень за останні роки стабільно тримається.

Таблиця 2.9

Темпи росту входних даних для імітаційної моделі інтегрального показника фінансового стану макроекономічного значення, %

Показник	2014	2015	2016	2017
Чистий прибуток (збиток), млн грн	2583,51	63,30	107,95	568,10
Чистий дохід від реалізації продукції, млн грн	183,78	123,49	120,57	122,41
необоротні активи, млн грн	102,95	145,72	106,38	102,15
оборотні активи, млн грн	106,61	125,57	140,51	97,89
основні засоби та нематеріальні активи (залишкова вартість), млн грн	101,74	149,40	104,13	99,94
запаси, млн грн	95,68	130,08	122,99	123,71
поточні біологічні активи, млн грн	101,69	117,34	119,91	113,54
поточні фінансові інвестиції, млн грн	97,47	90,13	83,94	88,55
грошові кошти, млн грн	119,66	121,29	110,92	109,29
власний капітал, млн грн	75,92	154,58	106,86	100,52
довгострокові зобов'язання і забезпечення, млн грн	127,01	122,67	101,72	102,01
поточні зобов'язання і забезпечення, млн грн	117,18	130,58	142,09	98,68
зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття та чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду, млн грн	132,03	81,55	122,59	112,64
Баланс, млн грн	104,94	134,69	123,76	99,70

Джерело: розрахунки автора

Темпи росту обсягів поточних фінансових інвестицій кожного року з досліджуваного періоду знижуються з рівня 97,47% у 2014 р. та досягли рівня 88,55% у 2017 р. Темпи росу обсягів грошових коштів також знижуються за досліджуваний період з рівня 119,66% у 2014 р. до рівня 109,29% у 2017 р. Темпи росту обсягів власного капіталу нестабільні, у 2014 р. становлять 75,92%, у 2015 р. – 154,58% та вже у 2017 р. знижуються до рівня 100,52%. Темпи росту обсягів зобов'язань, що довгострокові, знижуються за досліджуваний період з рівня 127,01% у 2014 р. до рівня 102,01% у 2017 р., тоді як темпи росту обсягів поточних зобов'язань зростали з рівня 117,18% у 2014 р. до 142,09% у 2016 р., далі знижувались до рівня 98,68% у 2017 р. Темпи росту обсягів балансу суб'єктів господарювання на макрорівні зростали з рівня

104,94% у 2014 р. до рівня 134,69% у 2015 р., далі знижувалися до рівня 99,70% у 2017 р.

У результаті використання імітаційної моделі за період з 2013 р. по 2017 р. одержано наступні значення показників фінансової стійкості, ліквідності, прибутковості та ділової активності на макрорівні (рис. 2.6–2.10).

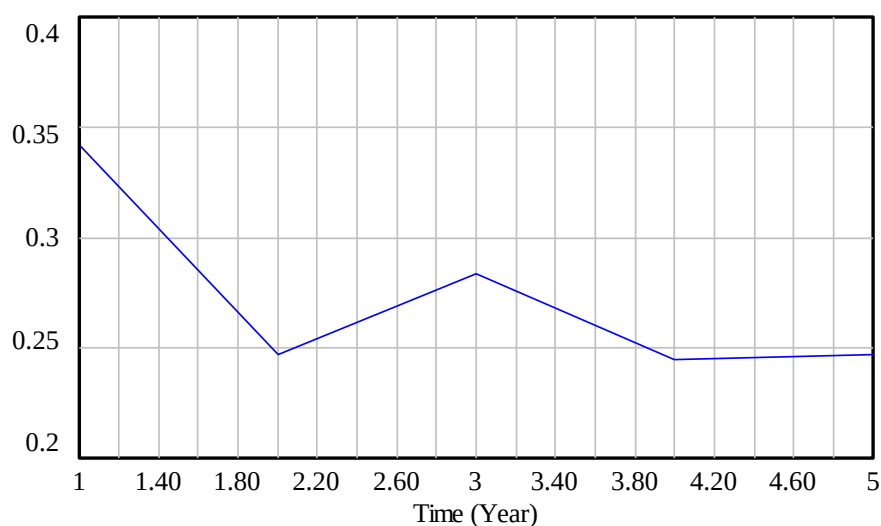


Рис. 2.6. Динаміка коефіцієнту автономії суб'єктів господарювання на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

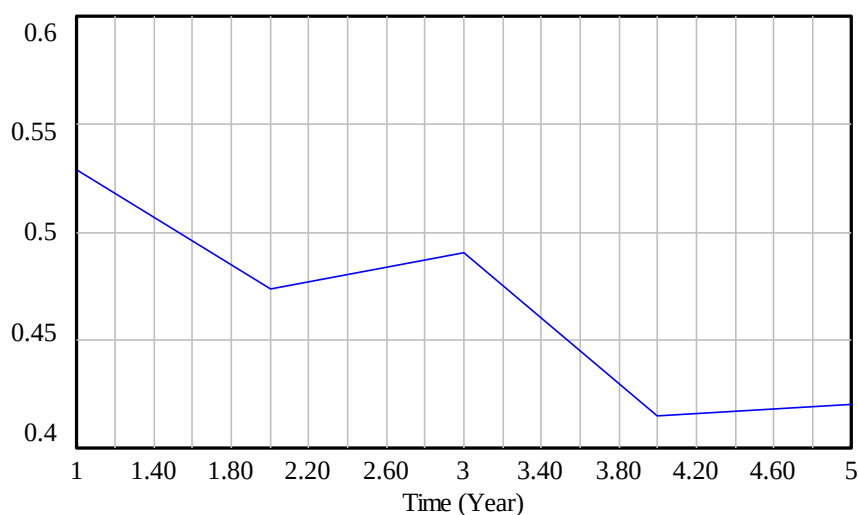


Рис. 2.7. Динаміка коефіцієнту фінансової стійкості суб'єктів господарювання на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

За даними рис. 2.6, 2.7 спостерігаємо низхідну нестабільну тенденцію коефіцієнту автономії та коефіцієнту фінансової стійкості, що цілком пояснюється тенденціями вхідних даних для їх розрахунку. Низхідна тенденція показника є одночасно наслідком погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання та причиною, через яку їм вкрай складно швидко відновити позитивні тенденції результатів функціонування.

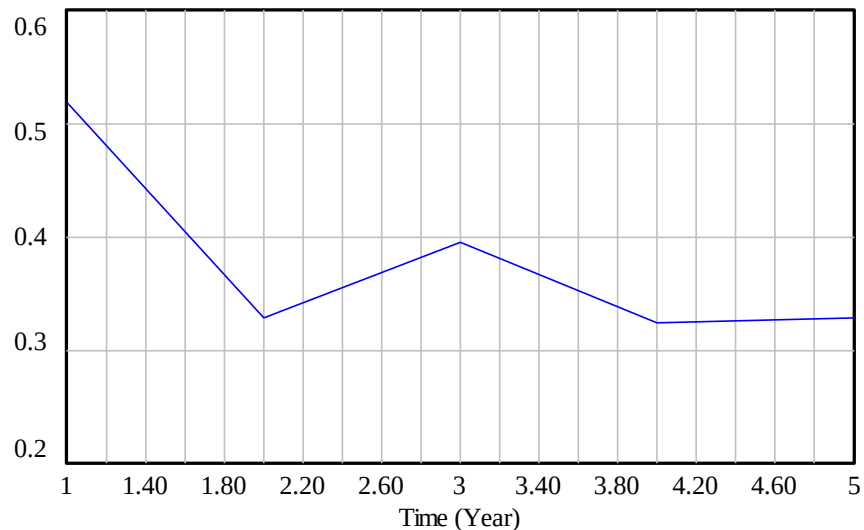


Рис. 2.8. Динаміка коефіцієнту співвідношення власних і залучених коштів суб'єктів господарювання на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

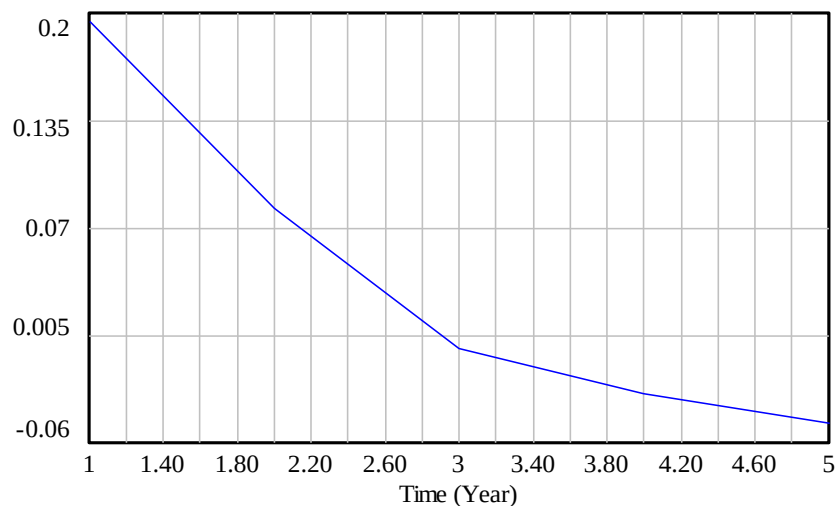


Рис. 2.9. Динаміка коефіцієнту маневреності власного капіталу суб'єктів господарювання на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

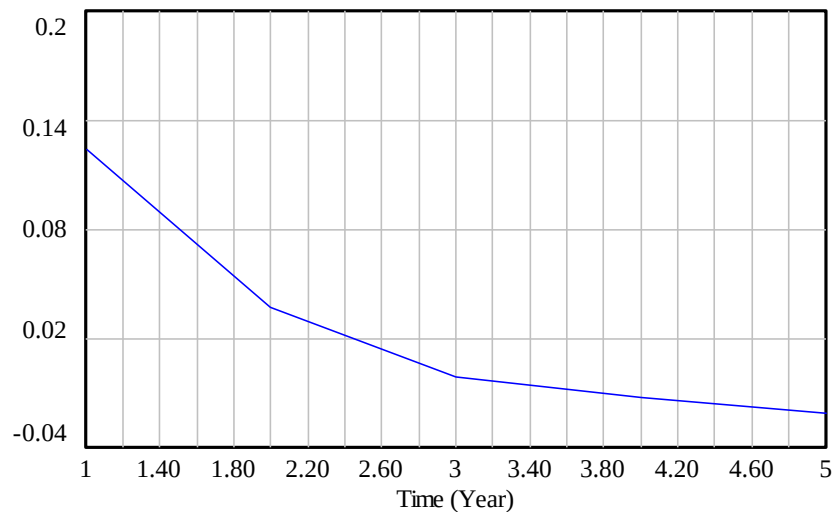


Рис. 2.10. Динаміка коефіцієнту забезпеченості власними оборотними коштами суб'єктів господарювання на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

Таким чином, протягом п'яти досліджуваних років розраховані коефіцієнти забезпеченості власними оборотними коштами та маневреності власного капіталу на макрорівні, що входять до групи показників фінансової стійкості, мали стійку тенденцію до спаду, а коефіцієнти автономії, фінансової стійкості та співвідношення власних і залучених коштів з другого по третій роки дослідження, а саме з 2014 по 2015 р., незначним чином підвищувались. З 2015 р. по 2016 р. значення показників знову знизилось до рівня 2014 р.

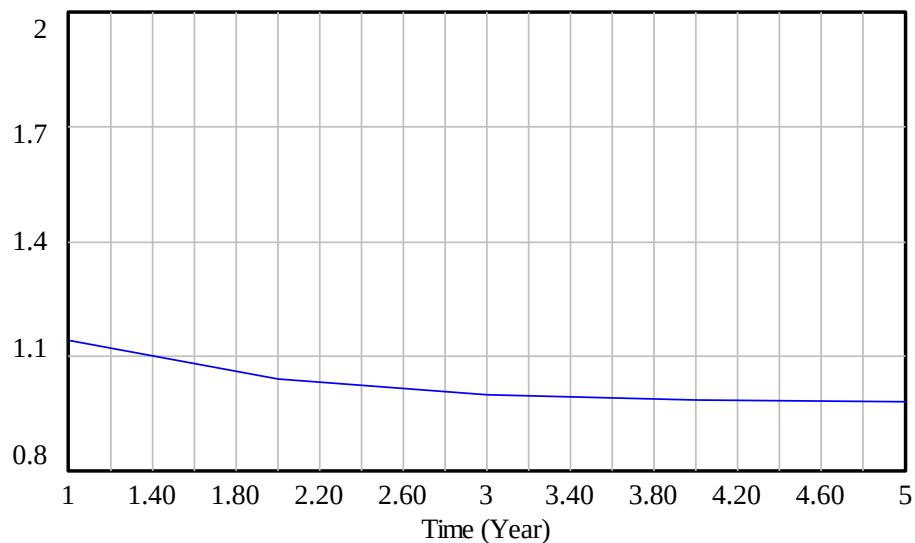


Рис. 2.11. Динаміка коефіцієнту покриття суб'єктів господарювання на макрорівні. *Джерело: розрахунки автора*

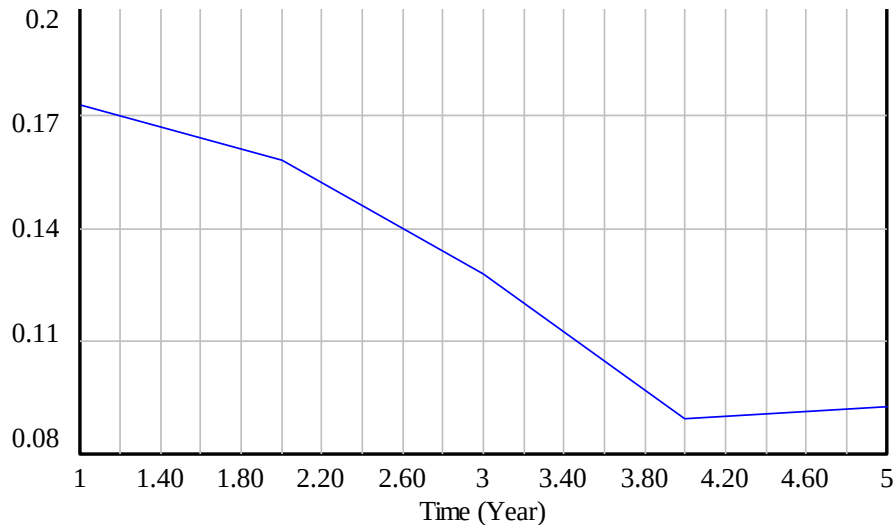


Рис. 2.12. Динаміка коефіцієнту абсолютної ліквідності суб'єктів господарювання на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

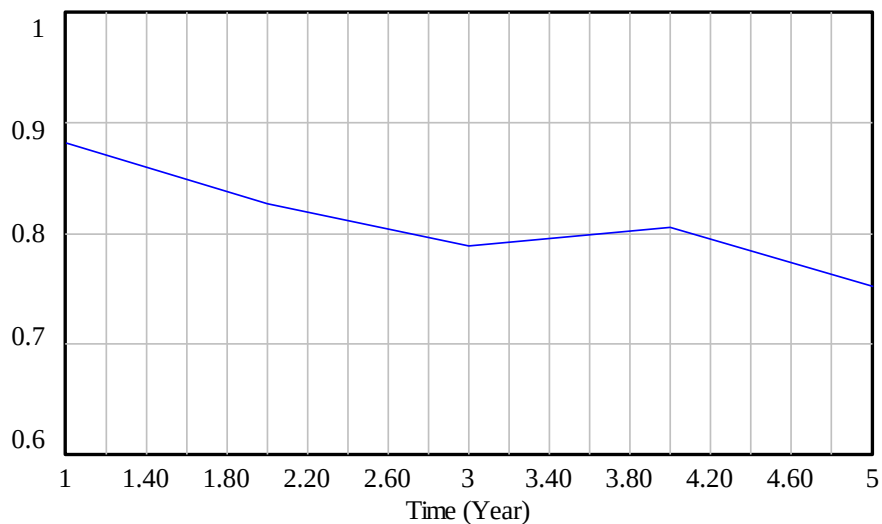


Рис. 2.13. Динаміка коефіцієнту швидкої ліквідності суб'єктів господарювання на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

Отже, за досліджуваний період коефіцієнт покриття змінювався незначним чином, але знизився з рівня 1,14 у 2013 р. до рівня 0,99 у 2017 р. Коефіцієнт абсолютної ліквідності за період 2013–2016 рр. спадав з рівня 0,17 у 2013 р. до рівня 0,09 у 2015 р., а за період 2016–2017 рр. не змінював свого значення. Коефіцієнт швидкої ліквідності мав тенденцію до спаду протягом

досліджених п'яти років, проте за період 2015 р. по 2016 р. підвищувався, але незначним чином.

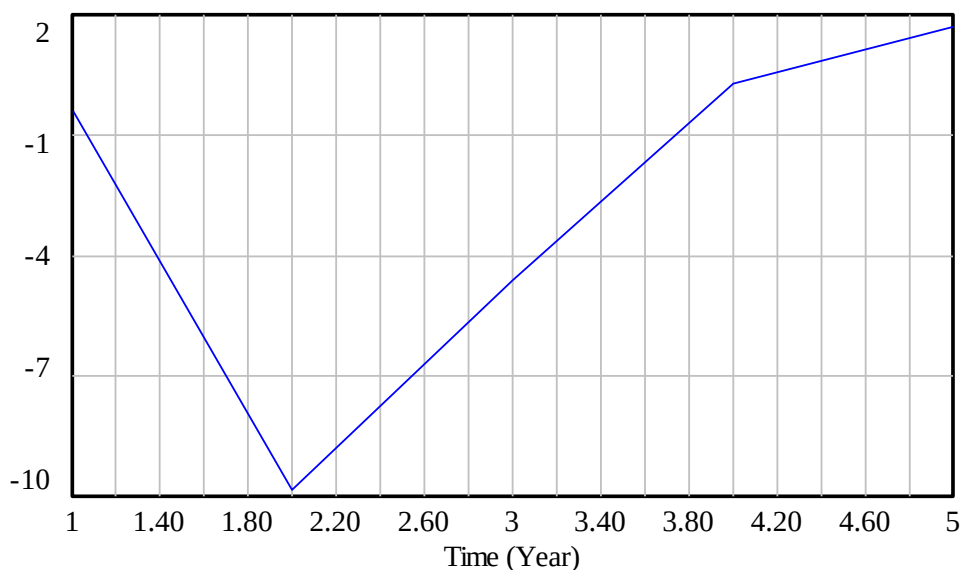


Рис. 2.14. Динаміка рентабельності капіталу суб'єктів господарювання на макрорівні. Джерело: розрахунки автора

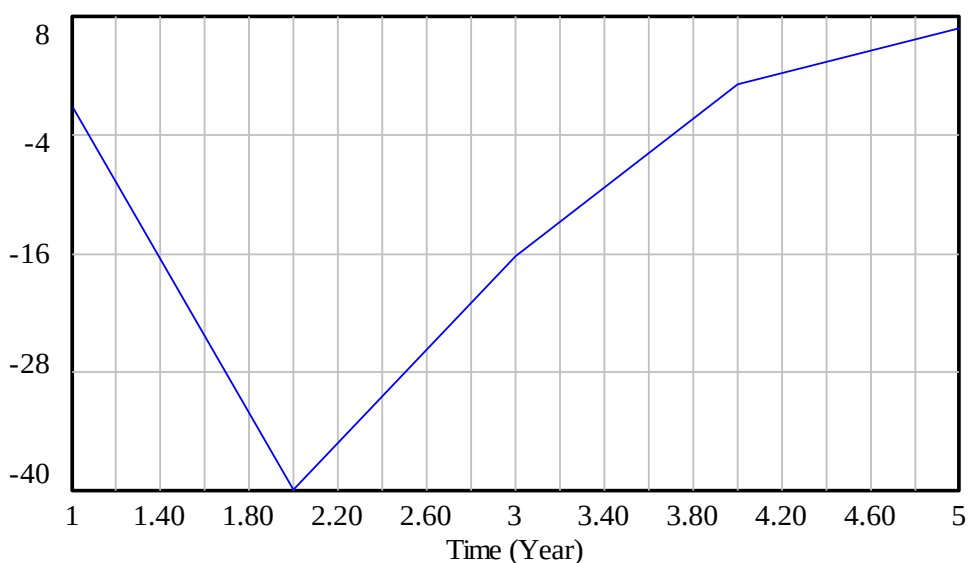


Рис. 2.15. Динаміка рентабельності власного капіталу суб'єктів господарювання на макрорівні. Джерело: розрахунки автора

Щодо показників прибутковості з першого по другий рік досліджуваного періоду, а саме з 2013 р. по 2014 р., всі показники демонстрували різку тенденцію до спаду, а саме рентабельність капіталу знизилася з рівня -0,4% до рівня -9,8%; рентабельність власного капіталу – з рівня -1,17% до рівня -39,9%; рентабельність продажу - з рівня -1% до рівня -14,1%.

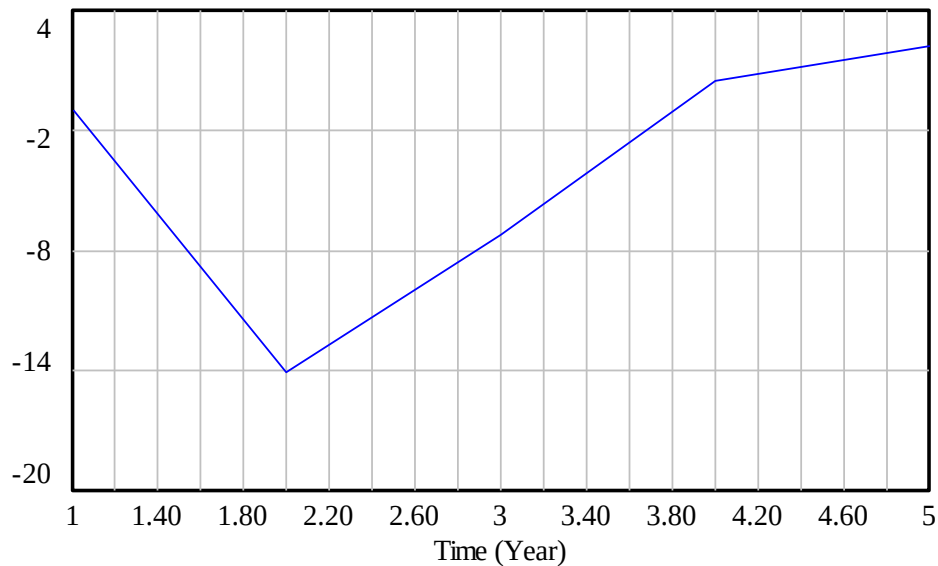


Рис. 2.16. Динаміка рентабельності продажу суб'єктів господарювання на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

Проте, починаючи із 2014 р. зазначені показники підвищувались до достатнього значення, зокрема, рентабельність капіталу – до 1,69%, рентабельність власного капіталу – до 6,86%, а рентабельність продажу – до 2,21%.

Показники ділової активності макроекономічного значення протягом досліджуваного періоду підвищувались, зокрема.

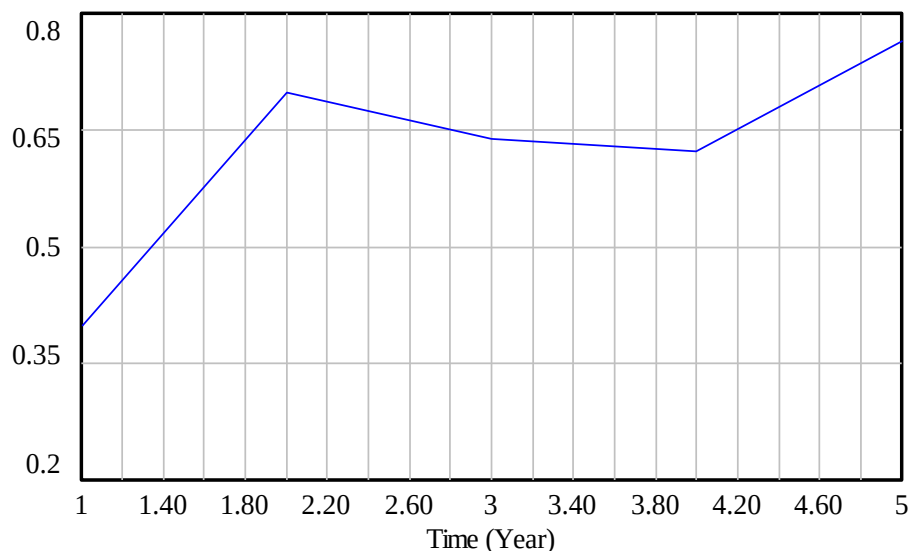


Рис. 2.17. Динаміка коефіцієнту оборотності активів на макрорівні

Джерело: розрахунки автора

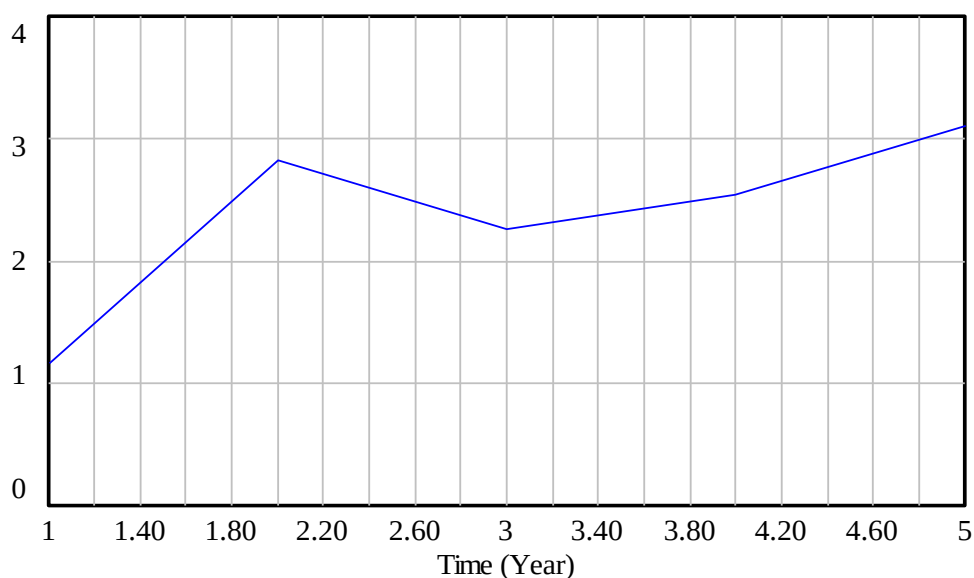


Рис. 2.18. Динаміка оборотності власного капіталу суб'єктів господарювання на макрорівні. Джерело: розрахунки автора

Коефіцієнт оборотності активів із 0,4 пунктів у 2013 р. зріс до 0,77 пунктів у 2017 р., коефіцієнт оборотності власного капіталу - із 1,17 пунктів у 2013 р. до 3,1 пунктів у 2017 р., фондівдача – з 1,3 пунктів у 2013 р. до 2,75 пунктів у 2017 р. та коефіцієнт оборотності запасів – з 3,33 пунктів у 2013 р. до 5,89 пунктів у 2017 р.

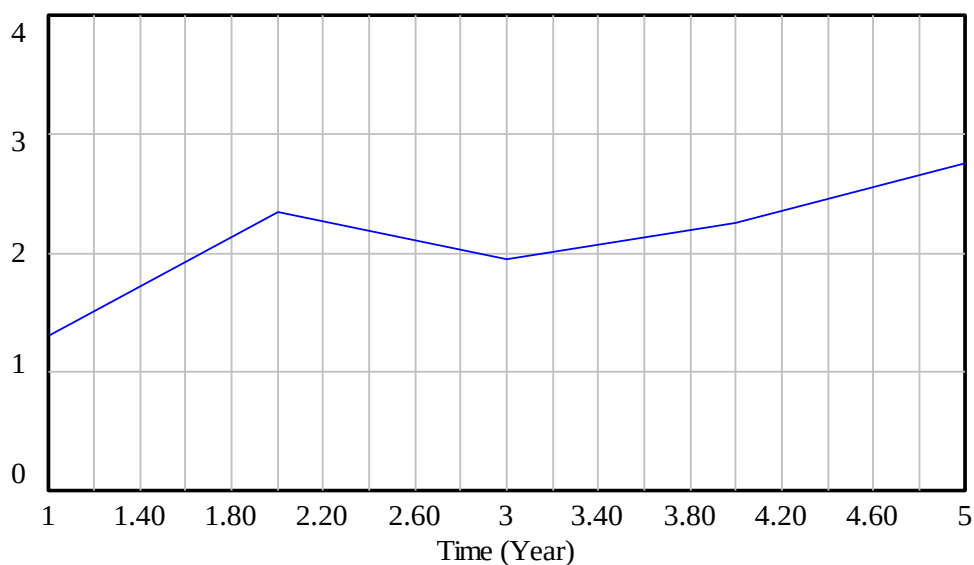


Рис. 2.19. Динаміка фондівдачі суб'єктів господарювання на макрорівні. Джерело: розрахунки автора

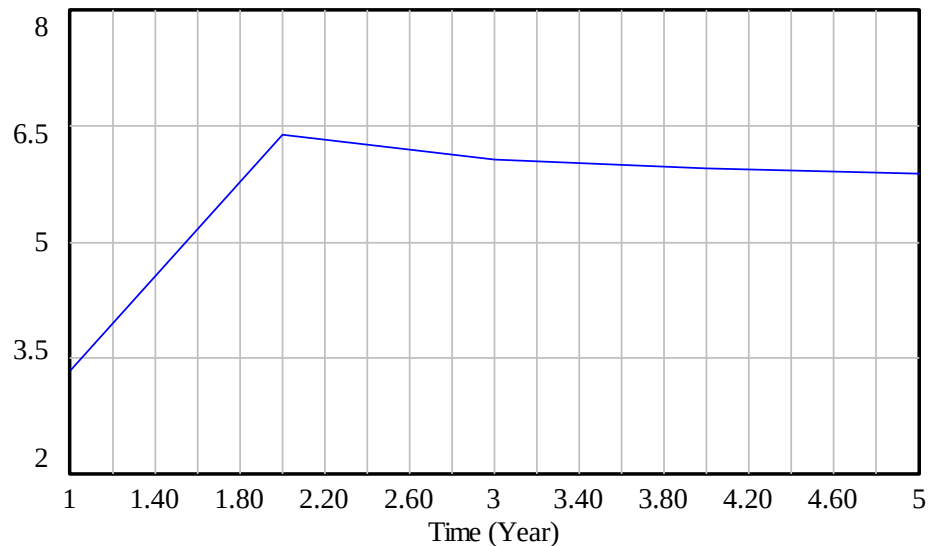


Рис. 2.20. Динаміка оборотності запасів суб'єктів господарювання на макрорівні. Джерело: розрахунки автора

Наступним етапом макроекономічного дослідження фінансового стану підприємств України є нормування розрахованих в імітаційній моделі показників, результати якого наведено у табл. 2.10.

Розраховані факторні навантаження та власні значення в системі обробки даних Statistica 6.0 зображено на рис. 2.21.

Variable	Factor 1	Factor 2
Var1	0,93994	0,209913
Var2	0,93857	0,227654
Var3	0,90484	-0,242998
Var4	0,94941	-0,200524
Var5	0,96242	-0,080438
Var6	0,96814	-0,037360
Var7	0,89581	-0,172396
Var8	0,82892	-0,540618
Var9	-0,07113	0,994681
Var10	-0,06351	0,997166
Var11	-0,08956	0,991113
Var12	-0,92427	-0,255155
Var13	-0,87525	-0,454654
Var14	-0,94118	-0,093101
Var15	-0,94487	-0,229536
Expl. Var	10,25368	3,824208
Prp. Totl	0,68358	0,254947

Рис. 2.21. Факторні навантаження, власні значення та частка дисперсії мінливості вихідних показників фінансового стану підприємств України макроекономічного значення (джерело: розраховано автором в системі обробки даних Statistica 6.0)

Зазначені два фактори пояснюють 93,88% мінливості вихідних показників, при цьому перший фактор із власним значенням 10,25 становить 68,36% загальної дисперсії, другий фактор із власним значенням 3,82 становить 25,49% загальної дисперсії.

Таблиця 2.10

**Нормовані показники імітаційної моделі макроекономічного дослідження
фінансового стану суб'єктів господарювання України
за період 2013–2017 рр.**

Найменування показника	2013	2014	2015	2016	2017
коефіцієнт автономії	1,00	0,10	0,40	0,00	0,10
коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	1,00	0,05	0,40	0,00	0,05
коефіцієнт фінансової стійкості	1,00	0,50	0,67	0,00	0,08
коефіцієнт маневреності власного капіталу	1,00	0,54	0,20	0,08	0,00
коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	1,00	0,43	0,13	0,07	0,00
коефіцієнт покриття	1,00	0,38	0,12	0,05	0,00
коефіцієнт швидкої ліквідності	1,00	0,62	0,31	0,46	0,00
коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,00	0,88	0,50	0,00	0,00
рентабельність капіталу	0,82	0,00	0,45	0,88	1,00
рентабельність власного капіталу	0,83	0,00	0,50	0,88	1,00
рентабельність продажу	0,80	0,00	0,42	0,89	1,00
коефіцієнт оборотності активів	0,00	0,81	0,65	0,59	1,00
коефіцієнт оборотності запасів	0,00	1,00	0,90	0,86	0,84
фондовіддача	0,00	0,72	0,44	0,66	1,00
коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,00	0,85	0,56	0,72	1,00

Джерело: розраховано автором у середовищі Vensim

Розраховані вагові коефіцієнти досліджуваних показників зображено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

**Вагові коефіцієнти розрахованих показників фінансової стійкості
підприємств України макроекономічного значення**

№	Показник	Ваговий коефіцієнт
Var1	коефіцієнт автономії	0,077
Var 2	коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	0,077
Var 3	коефіцієнт фінансової стійкості	0,074
Var 4	коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,078
Var 5	коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,079

Продовження таблиці 2.11

Var 6	коефіцієнт покриття	0,079
Var 7	коефіцієнт швидкої ліквідності	0,074
Var 8	коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,068
Var 9	рентабельність капіталу	0,030
Var 10	рентабельність власного капіталу	0,031
Var 11	рентабельність продажу	0,030
Var 12	коефіцієнт оборотності активів	0,076
Var 13	коефіцієнт оборотності запасів	0,072
Var 14	фондовіддача	0,077
Var 15	коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,078
Сума ваг		1

Джерело: розрахунки автора

Таким чином, інтегральний показник фінансового стану суб'єктів господарювання України макроекономічного значення мав «впевнений» стан лише у 2013 р. (рис. 2.22), а з 2014 р. по 2016 р. значення показника знижується, як результат, показник перейшов із «впевненого» до «задовільного» фінансового стану, проте у 2017 р. його значення визначається як «нестабільний» фінансовий стан внаслідок зростання показника на 0,07 пунктів.

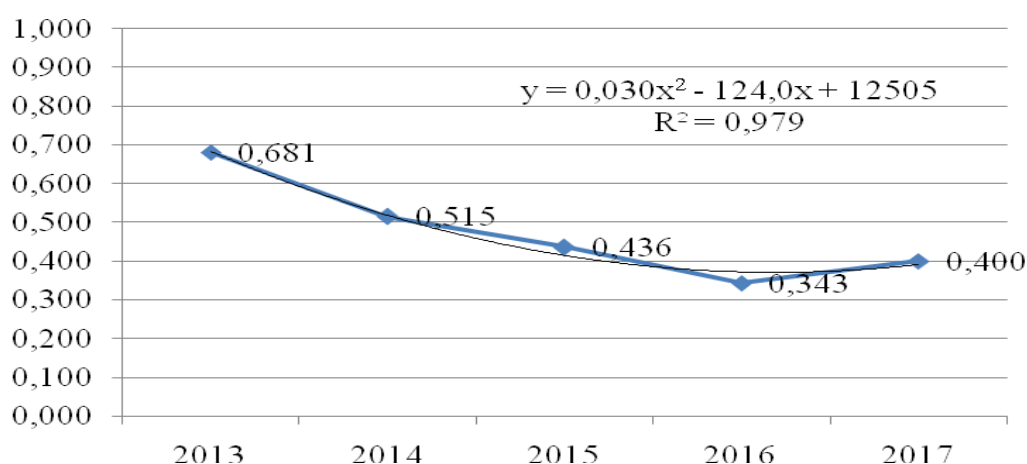


Рис. 2.22. Інтегральний показник фінансового стану суб'єктів господарювання України макроекономічного значення протягом 2013–2017 рр.

Джерело: розраховано автором у Vensim

Отже, фінансовий стан суб'єктів господарювання макроекономічного значення кількісно вимірюється системою показників за методологією фінансового аналізу, імітаційного моделювання, таксономії на підставі результатів застосування яких здійснюється його експертна оцінка. Для макроекономічного дослідження фінансового стану суб'єктів господарювання України було обрано класичні показники фінансової стійкості, ліквідності, прибутковості та ділової активності підприємств, які використано для розрахунку інтегрального показника фінансового стану підприємств України макроекономічного значення за період 2013–2017 рр. За результатами проведеної експертної оцінки виявлено, що з 2013 р. по 2016 р. фінансовий стан суб'єктів господарювання України макроекономічного значення знизився із рівня «впевненого» (0,681 пункти) до «задовільного» (0,343 пункти), загалом, тенденція показника характеризується нестабільністю та недостатнім рівнем ліквідності. Починаючи з 2016 р. значення інтегрального показника підвищилося з рівня 0,343 пункти до рівня 0,4 пункти у 2017 р., що вказує на певне покращення тенденції, яке може підтвердитися тільки даними майбутніх періодів або результатами прогнозування. Загалом, зазначений рівень інтегрального показника у 2017 р. все ж таки залишається на дуже низькому рівні, характеризується як нестабільний фінансовий стан і не перевищує значення 2015 р. Таким чином, експерт може використати отримані загальні тенденції фінансового стану суб'єктів господарювання по всій Україні макроекономічного значення для обґрунтування реальних фінансових можливостей – як приклад щодо виконання суб'єктом певних зобов'язань.

2.3. Аналіз результатів трансформації системи державного контролю

У період трансформації системи державного контролю як методологія, так і методика, її інструментарій та підходи до реалізації зазнають принципових

змін, що не може не обумовити появу нових викликів та вимог до прийняття управлінських рішень не тільки на рівні суб'єктів господарювання, а й на рівні національної економіки. Період змін завжди зумовлений появою додаткових ризиків для забезпечення необхідного рівня економічної безпеки національної економіки, зокрема, що стосується бюджетних коштів, критичний дефіцит яких не дає права знижувати якість контролюючих заходів, незважаючи на впровадження технологій м'якшого та проєвропейського варіанту їх реалізації.

Розглянемо показники, що характеризують виявлені фінансові порушення у наслідок проведення ревізій та контролюючих органів (рис. 2.23). За даними рис. 2.23 спостерігаємо значне зростання досліджуваних показників саме у період 2014 р. , окрім незаконних витрат та нестач. Так, темп росту виявлених фінансових порушень за період 2014 р. до 2011 р. становить 140,24% – тоді, як за даними 2017 р. до 2014 р. – всього 30,08%. Обсяги недоотриманих фінансових ресурсів станом на 2014 р. порівняно з даними 2011 р. збільшилися вдвічі, а станом на 2017 р. – темп росту по відношенню до даних 2014 р. становив всього 20,34%, приріст витрат, проведених з порушенням законодавства, становив 13% у 2014 р. по відношенню до даних 2011 р., тоді як у 2018 р. темп росту склав 37,02% по відношенню до даних 2014 р.

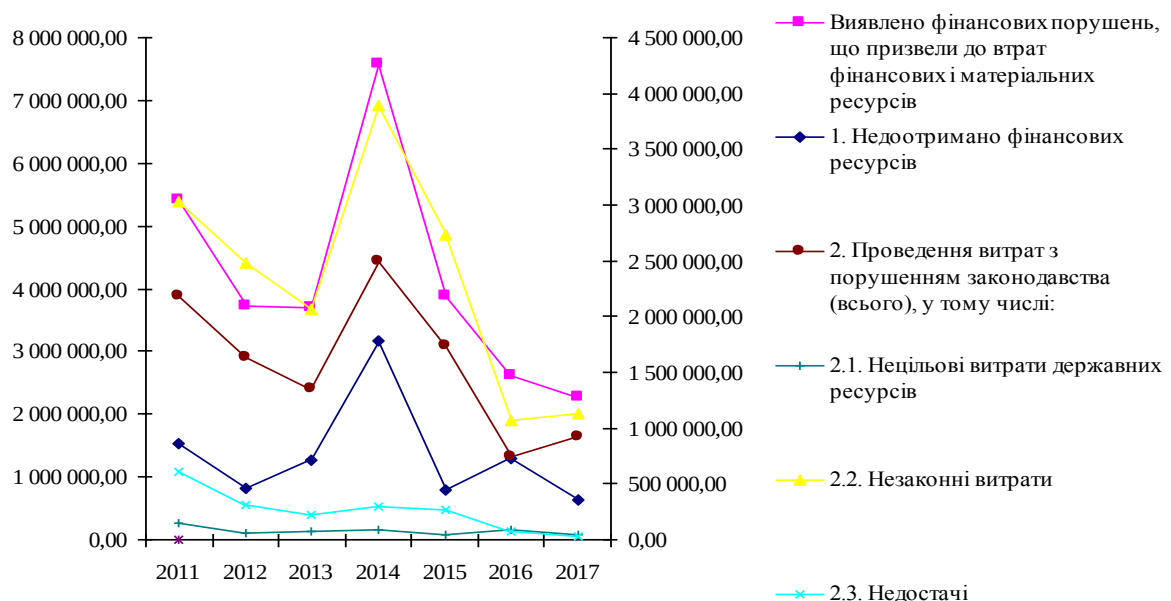


Рис. 2.23. Динаміка показників виявлених фінансових порушень, тис. грн. Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Зростання у 2014 р. витрат, проведених з порушенням законодавства, відбулось за рахунок зростання на 28,56% саме незаконних витрат, тоді як темп росту нецільових витрат сягав всього 61%, нестач – 50%. Проте, саме зниження обсягів незаконних витрат за період 2014–2017 рр. на 71% та недостач на 92%, нецільових витрат на 49,5% призвели до зниження витрат, проведених з порушенням за період 2014–2017 рр. на 63%.

За результатами вжитих заходів після проведених перевірок та ревізій, отримано наступні показники усунутих фінансових порушень (рис. 2.24). Фактично спостерігаємо низхідну тенденцію за всіма досліджуваними показниками. Так, темп росту даних усунутих фінансових порушень 2014 р. по відношенню до даних 2011 р. становить 53,45%, за весь період – 9,62%. Темп росту поступивших фінансових ресурсів станом на 2014 р. по відношенню до даних 2011 р. становив 70,73%, за весь досліджуваний період – 5,10%.

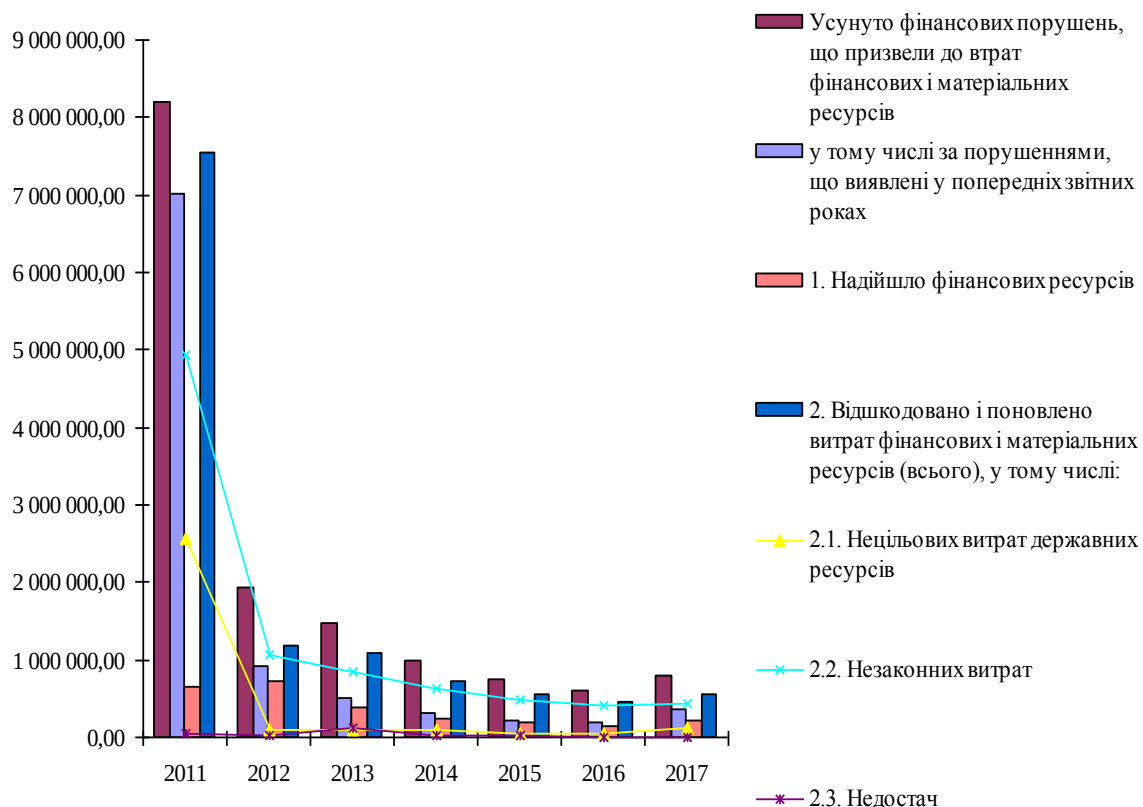


Рис. 2.24. Динаміка показників усунутих фінансових порушень, тис грн

Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Темпи росту відшкодованих витрат станом на 2014 р. по відношенню до даних 2011 р. становив 57,76%, за весь період – 34,45%, з них темп росту нецільових витрат у 2014 р. – 51,91%, за весь період 7,46%, незаконних витрат у 2014 р. – 123,38%, за весь період 4,66%, недостач у 2014 р. – 50,84%, за весь період 21,44%.

Для наочності сформованих тенденцій та структурних зрушень наведемо значення досліджуваних показників для порівняння за період 2013 р. та 2018 р., рис. 2.25, 2.26. За даними рис. 2.25, 2.26, наявна тенденція скорочення за всіма показниками, що визначають діяльність контрольно-ревізійної роботи. Зазначене пояснюється розширенням меж саме аудиторської діяльності як превалюючої форми державного контролю, націленої на попередження порушень та діючою як консультативно-дорадчий механізм.

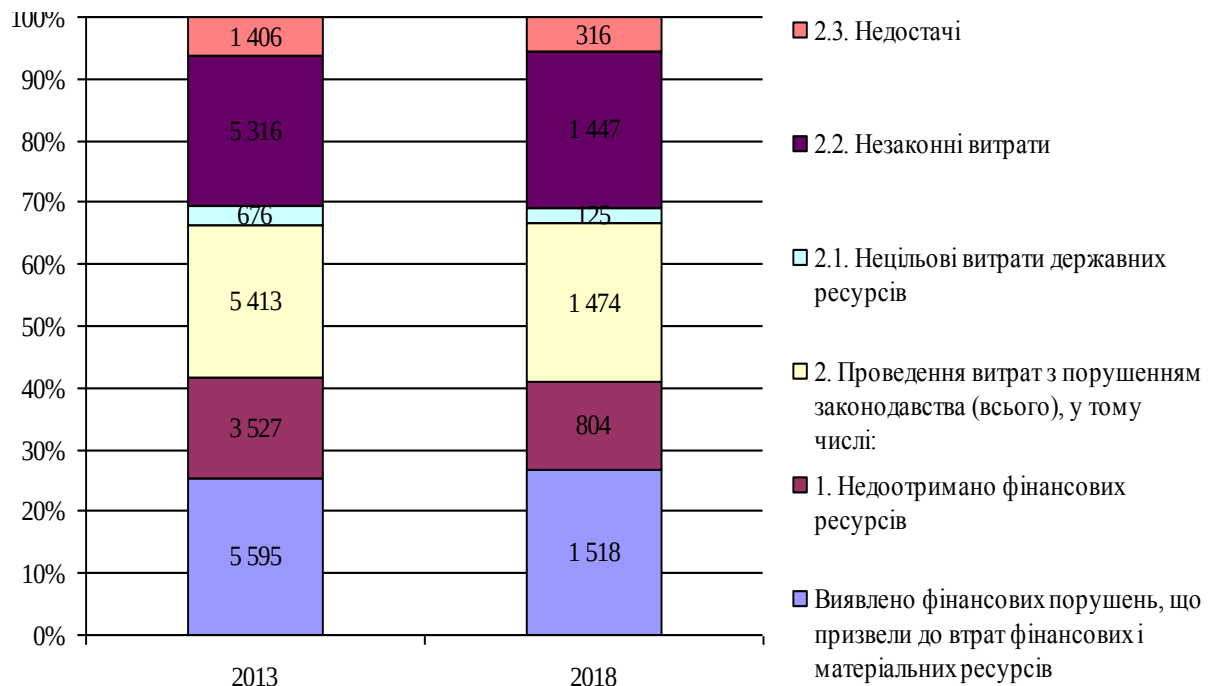


Рис. 2.25. Показників виявлених фінансових порушень, тис грн

Джерело: побудовано автором за даними [5; 9]

Розглянемо кількісні показники вжитих заходів внаслідок реалізації контрольних заходів у 2018 р., див рис. 2.27.

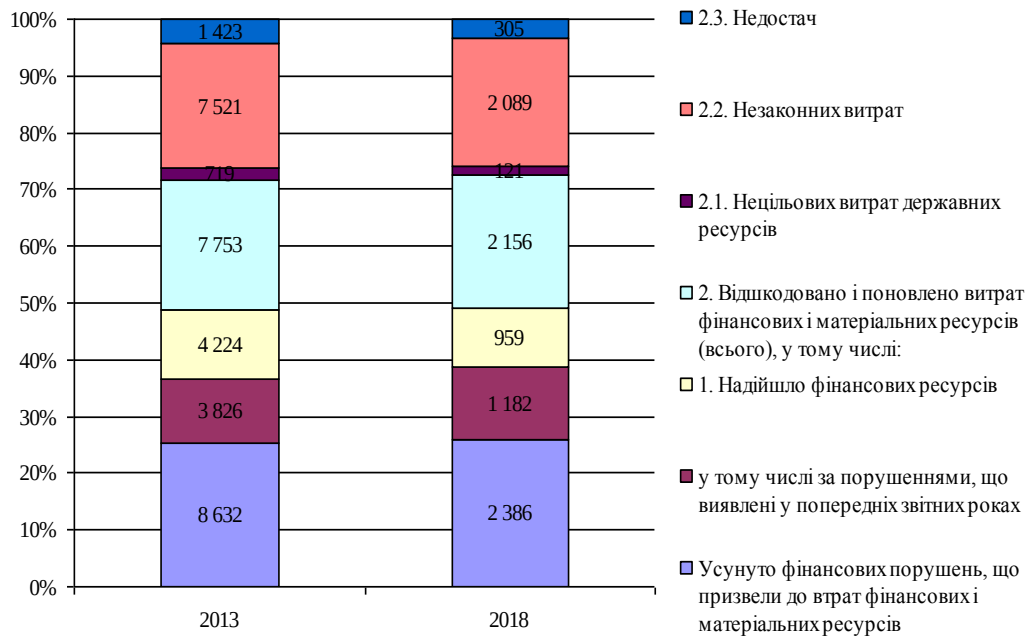


Рис. 2.26. Показники усунутих фінансових порушень, тис грн

Джерело: побудовано автором за даними [5,9]

За даними рис. 2.27 наочно видно, що ініціація реалізації самоконтролю превалює над показниками державних органів.

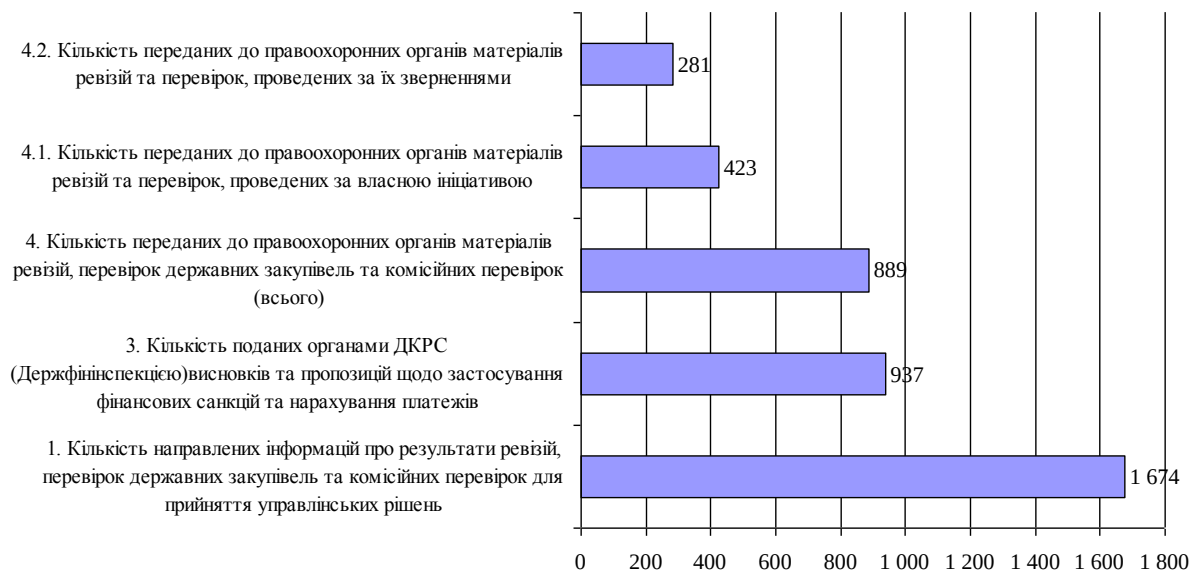


Рис. 2.27. Кількісні показники вжитих заходів внаслідок реалізації контрольних заходів у 2018 р. *Джерело: побудовано автором за даними [5–9]*

Так, станом на 2018 р. до правоохоронних органів передано матеріалів

ревізорів та перевіряючих за їх ініціативною - 281 справи, а за власною ініціативною суб'єкта – 423 справи. Крім того, ініційовано застосування фінансових санкцій, донараховано платежів у 2018 р. у 937 справах, а інформацією забезпечено прийняття управлінських рішень у 1674 справах, що ще раз підтверджує акцентування уваги контролю на самостійному прийнятті управлінських рішень суб'єктом господарювання, скоригованих за даними ревізій та перевірок.

Розглянемо в динаміці кількісні показники, що характеризують наслідки ревізійних та контрольних дій, рис. 2.28. За даними рис. 2.28 встановлено, що тенденція передачі до правоохоронних органів справ за результатами реалізації заходів державного контролю стрімко знижується – так, значення показника у 2014 р. становило 2182 справи, тоді як станом на 2017 р. – 1263 справи, темп росу показника становив 57,88%. Зазначене вплинуло і на обсяги розпочатих у суді справ, значення показника знизилося з рівня 1465 справ у 2014 р. до рівня 577 справ у 2017 р., темп росту показника становив 39,38%.

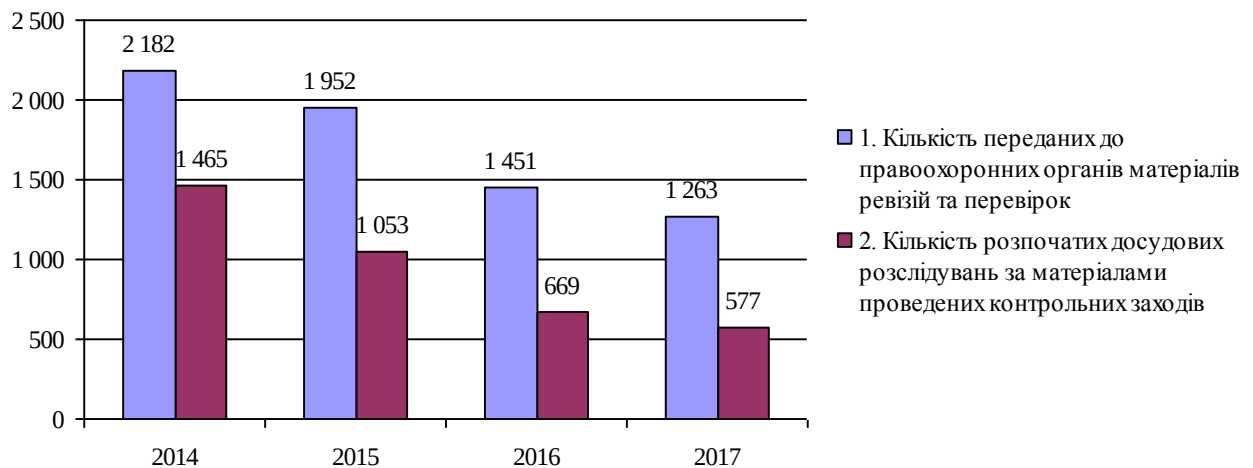


Рис. 2.28. Динаміка показників кількісних результатів ревізійних та контрольних дій. Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Частка само ініційованих судових розслідувань у 2013 р. становить 75% від кількості розпочатих судових розслідувань, у 2018 р. – 44,55% від кількості розпочатих судових розслідувань – тоді, як частка судових справ, ініційованих правоохоронними органами у 2013 р. становить 14,44%, у 2018 р. – 34,60%

кількості розпочатих судових розслідувань.

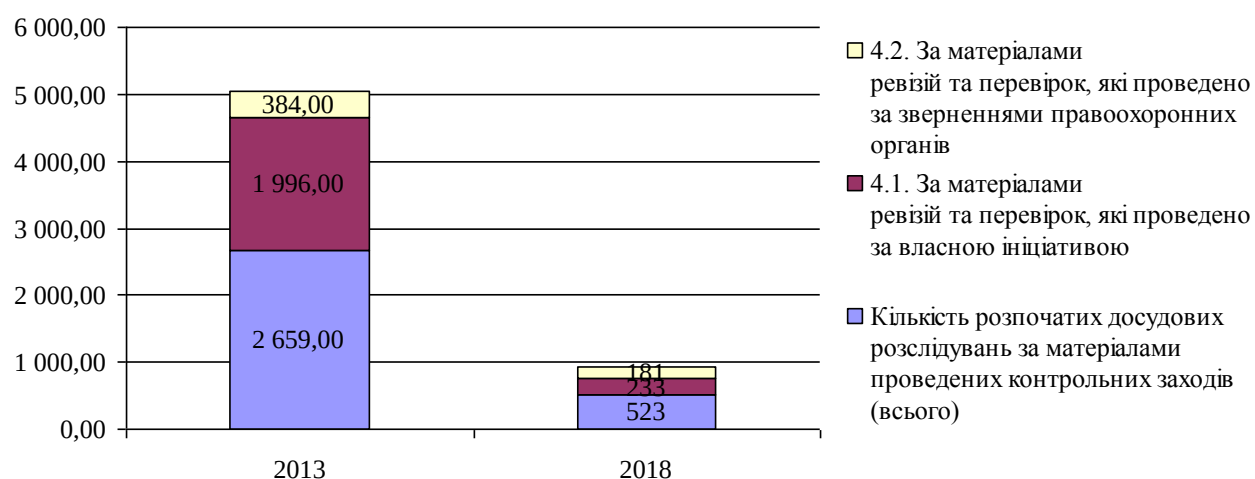


Рис. 2.29. Кількість розпочатих судових розслідувань за матеріалами різних джерел. Джерело: побудовано автором за даними [5; 9]

Загалом, можна стверджувати, що результати ревізійних та контрольних перевірок вже не несуть таких значних порушень, які б вимагали залучення правоохоронних органів. Розглянемо кількісні показники встановлених підозр у кримінальному правопорушенні з результатами реалізації контрольних заходів (рис. 2.30).

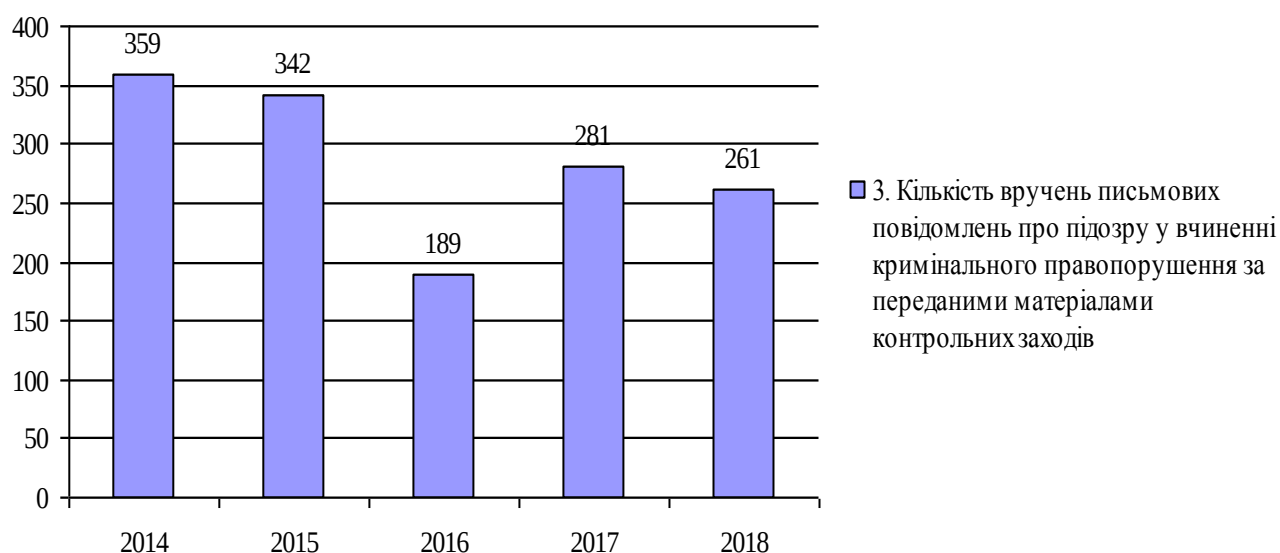


Рис. 2.30. Динаміка кількісних показників повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення за результатами реалізації контрольних заходів (джерело: побудовано автором за даними [5–9])

Хоча нами встановлено, що судова активність за результатами ревізій та контрольних заходів знижується, кількість вручених повідомлень про підозру у здійсненні кримінального правопорушення знижується з рівня 359 одиниць – у 2014 р. до рівня 189 одиниць – у 2016 р. і далі зростала до рівня 261 одиниці – у 2018 р.

Розглянемо більш точно досліджені показники за даними 2018 р. (рис. 2.31). Незважаючи на значну кількість складених адміністративних протоколів у кількості 3315 одиниць у 2018 р. за ст. ст.164-2 КУпАП, ст.166-6 КУпАП, до суду направлено за ст.164-12 КУпАП лише 103 протоколи, за ст.164-14 КУпАП – 333 протоколи. Крім того, кількість вручених підозр за участю правоохоронних органів становить 59 одиниць, а за матеріалами ревізій та контрольних заходів – 261 одиниця, з них до суду дійшло 94 одиниця. Таким чином, станом на 2018 р. значне значення показника демонструє лише кількість складених протоколів про адміністративне правопорушення.

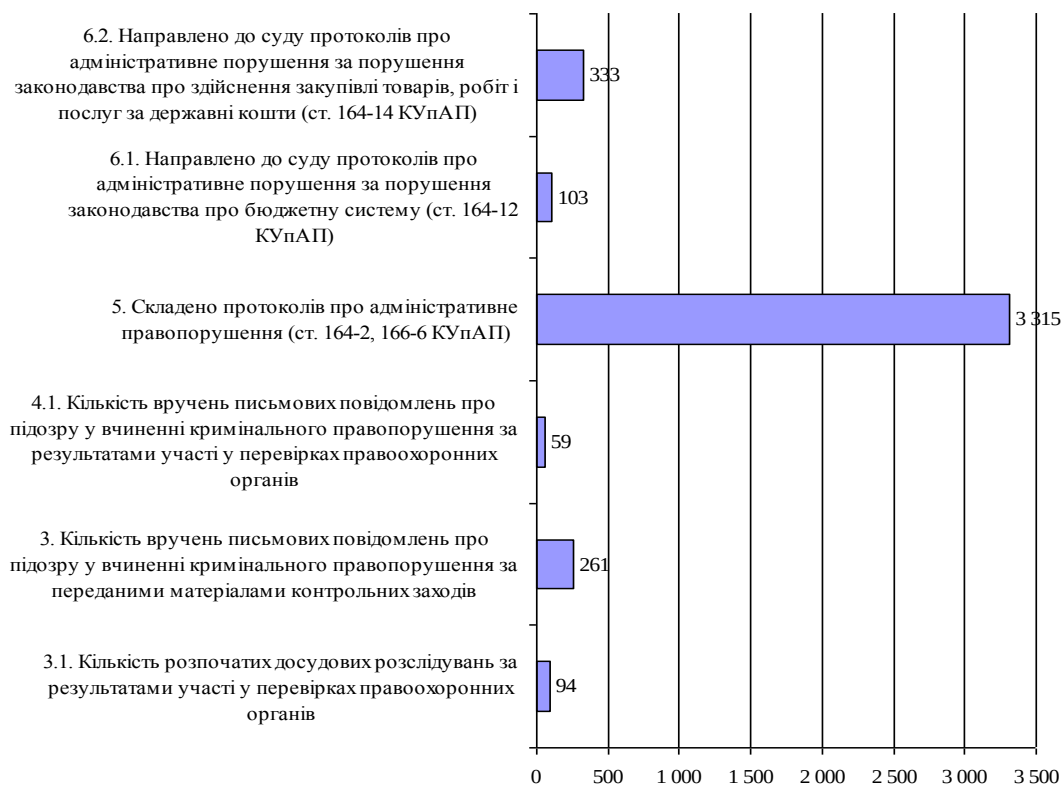


Рис. 2.31. Кількісні показники результатів проведення контрольних заходів у 2018 р. Джерело: побудовано автором за даними [9]

Розглянемо показники результативності ревізійних та контрольних дій в частині фактично внесених штрафів та кількості притягнутих осіб до адміністративної відповідальності (рис. 2.32).

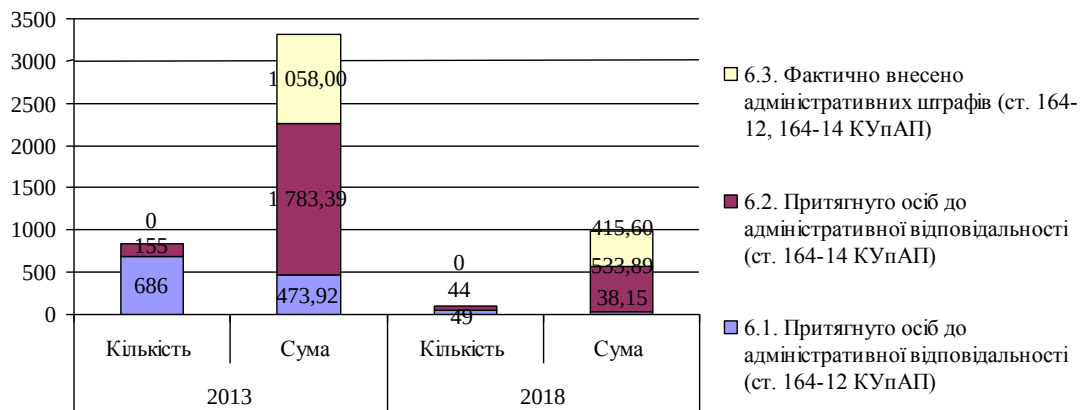


Рис. 2.32. Кількісно-вартісні показники результативності ревізійних та контрольних дій, випадки/тис грн

Джерело: побудовано автором за даними [5,9]

Так, спостерігаємо фактично внесено адміністративних штрафів у 2013 р. на суму 1058 тис. грн, у 2018 р. – 415,60 тис. грн, що становить 39,28%. Кількісні показник скоротилися значно більше, притягнуто осіб у 2013 р. (ст.164-12 КУпАП) 686 осіб, у 2018 р. – 49 осіб, за ст.164-14 КУпАП – 155 осіб у 2013 р., 44 особи у 2018 р.

Розглянемо динаміку обсягів стягнутого податковим органом в дохід бюджету за матеріалами ревізій та перевірок, рис. 2.33.

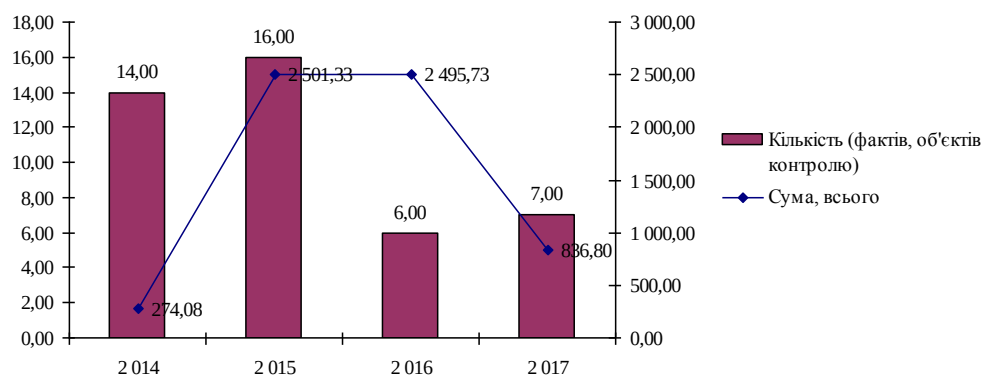


Рис. 2.33. Динаміка обсягів стягнутого податковим органом в дохід бюджету за матеріалами ревізій та перевірок

Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Видно, що кількість випадків стягнення податковими органами за результатами ревізій та перевірок дещо зростали до 2015 р. і досягли значення всього 16 випадків на суму 274,08 тис. грн, стрімко знизилися до 2017 р. і становили вже 7 випадків на суму 836,80 тис. грн. Не можемо не зауважити, що на кількісні показники вплинуло загальне скорочення кількості проведених ревізій та контрольних перевірок, як поступово замінюються заходами аудиту. Так, кількість заходів фінансового контролю знизилася з 2,7 тис. у 2016 р. до 2 тис. у 2018 р. – тоді, як частка заходів з аудиту зросла за вказаний період з 4,6% – у 2016 р. (122 аудити) до 19,2% – у 2018 р. (382 аудити) [5–9].

Розглянемо динаміку обсягів економічного ефекту від впровадження пропозицій за результатами державних фінансових аудитів, рис. 2.34. Так, наочно видно, що кількість фактів отримання ефекту від аудиту знижувалась з 125 фактів у 2014 р. на суму 59921,53 тис. грн до 110 фактів – у 2016 р. на суму 133888,17 тис. грн, проте, зросла до 148 фактів у 2017 р. на суму 207576,73 тис. грн.

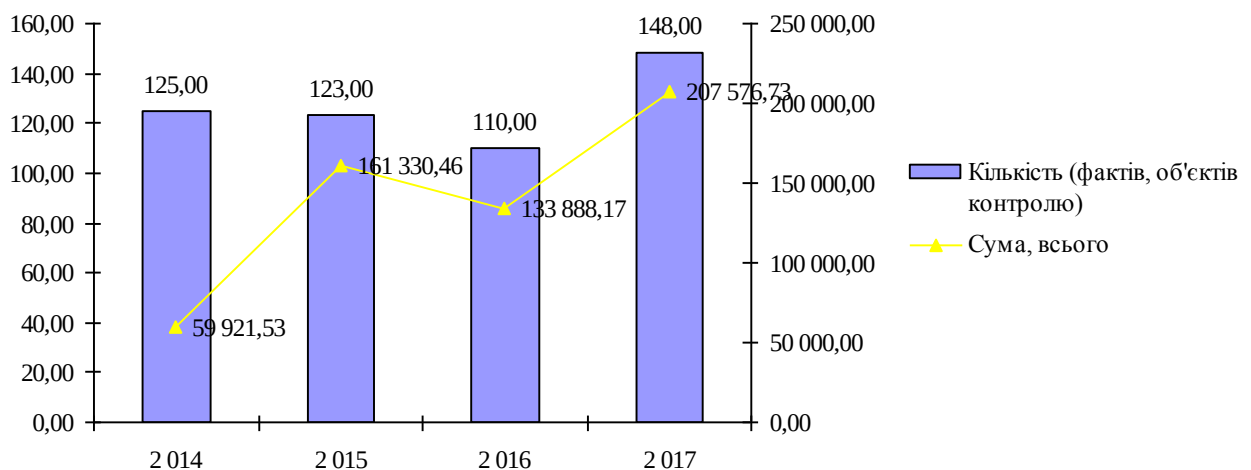


Рис. 2.34. Динаміка обсягів отриманого економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державних фінансових аудитів
Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Розглянемо відносні значення досліджуваних показників (рис. 2.35).

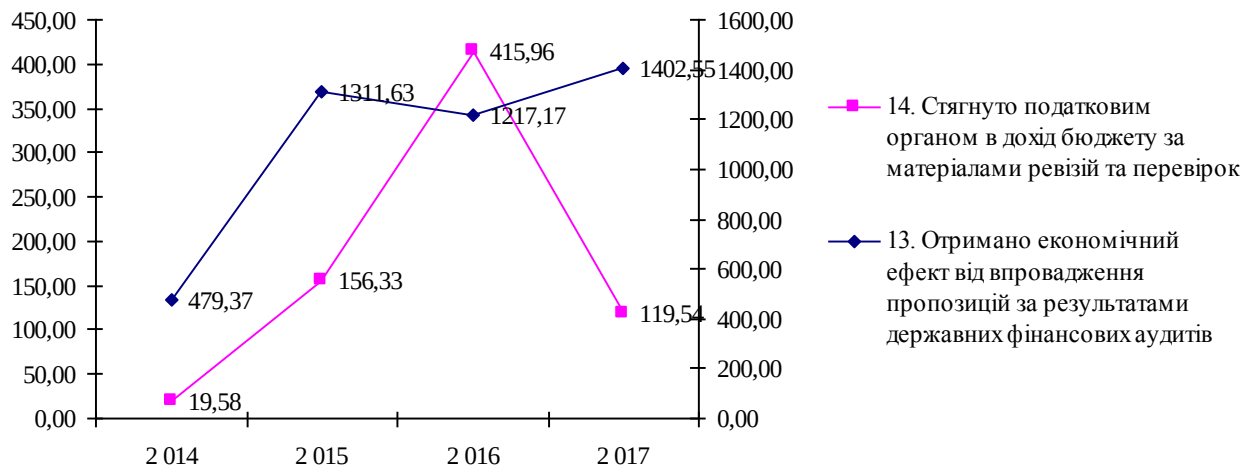


Рис. 2.35. Коефіцієнти результативності реалізації пропозицій фінансового аудиту та дій податкових органів за результатами ревізій та перевірок.

Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Таким чином, можна стверджувати, що на 1 факт аудиторської рекомендації отримано економічного ефекту від реалізації на суму 479,37 тис. грн – у 2014 р., 1311,63 тис. грн – у 2015 р., 1217,17 тис. грн – у 2016 р., 1402,55 тис. грн – у 2017 р., за досліджуваний період темп росту показника становив 292,5%. На 1 результат ревізії чи перевірки до бюджету податковий орган стягнув 19,58 грн у 2014 р., 415,96 грн – у 2016 р. і лише 119,54 грн – у 2017 р. У підсумку зазначимо, що показники результативності фінансового аудиту демонструють значно кращу динаміку.

Дослідимо кількісні показники позовів у результаті встановлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів (рис. 2.36). Встановлено фактів втрат фінансових і матеріальних ресурсів і подано до суду у 2014 р. – 918 випадків та вже у 2018 р. – всього 38 випадків, ініційовано позовів перед державними органами – 788 випадків у 2014 р. та 374 випадки у 2018 р., поінформовано відповідні державні органи про запобігання та легалізацію доходів – 65 випадків у 2014 р. та 109 випадків у 2018 р.

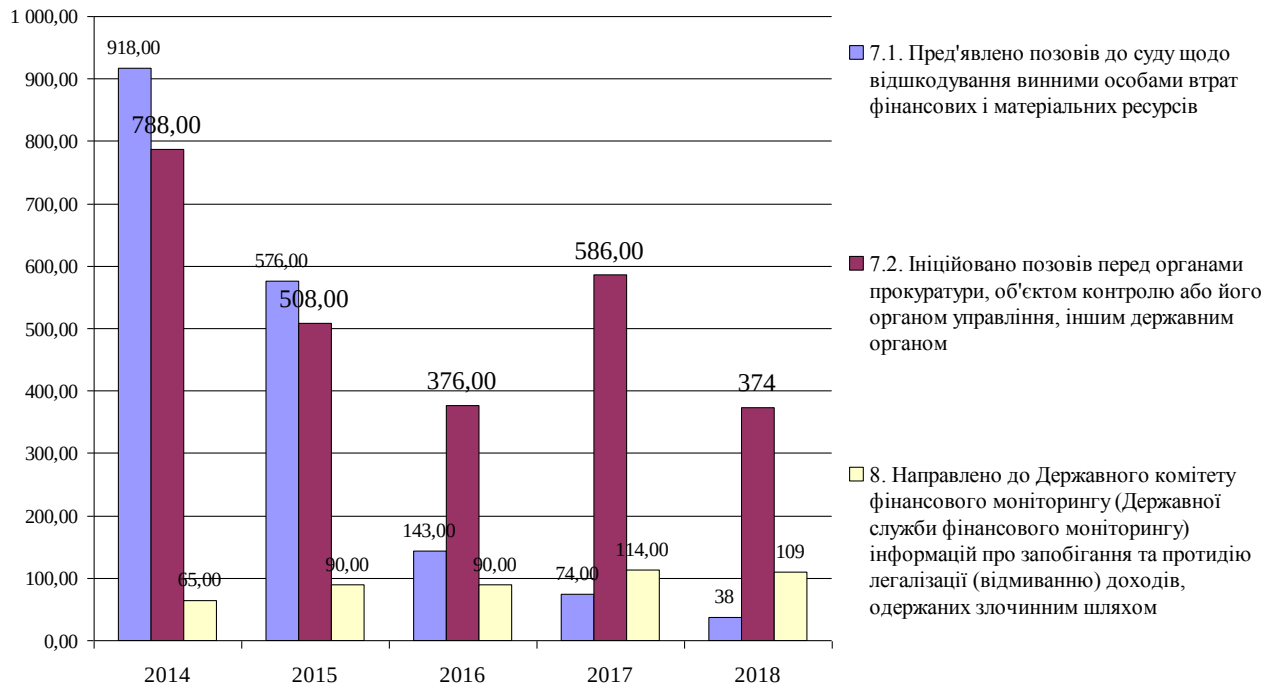


Рис. 2.36. Кількість (фактів, об'єктів контролю), од.

Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Розглянемо досліджені показники у вартісному вимірі, рис. 2.37. За рис. 2.37 спостерігаємо стрімке зниження обсягів сум, на які пред'явлено позовів за результатами встановлення втрат фінансових і матеріальних ресурсів, з 1297388,40 грн – у 2014 р. до 8373,74 грн – у 2018 р., темп росту показника за досліджуваний період становив 0,64%.

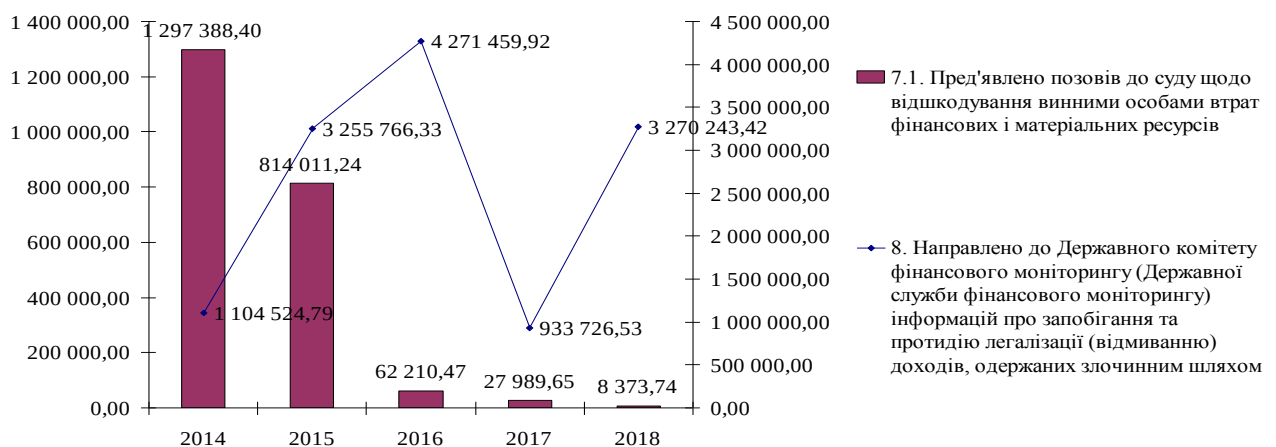


Рис. 2.37. Сума, всього, за кількістю (фактів, об'єктів контролю),

тис. грн. *Джерело: побудовано автором за даними [5-9]*

Нестабільну тенденцію демонструють суми в направленнях про запобігання та протидію легалізації доходів. Так, у 2014 р. обсяги становили 1104524,79 грн – тоді, як у 2016 р. вони стрімко зросли до 4271459,92 грн, далі стрімко знизилися до 933726,53 грн – у 2017 р. і також стрімко, але підвищилися до значення 3270243,42 грн у 2018 р. Загалом, темп росту досліджуваного показника за весь період дослідження становив 296,07%.

Відносні значення досліджених вище показників наведено на рис. 2.38.

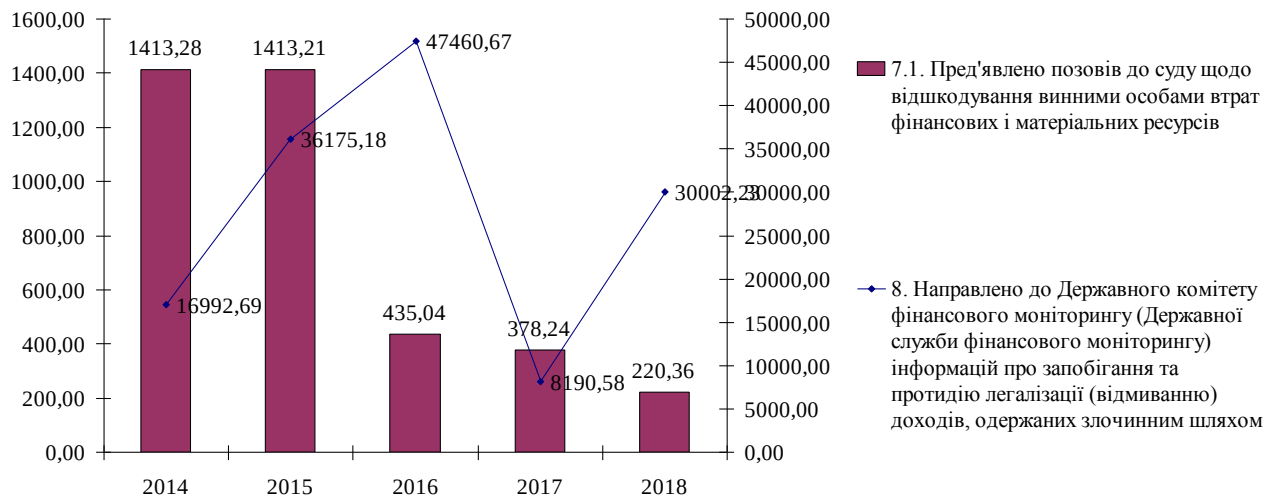


Рис. 2.38. Коефіцієнти відношення пред'явлених сум до кількості випадків. Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Таким чином, можна стверджувати, що на один позов щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів припадає 1413,28 грн у 2014 р., 1413,21 грн – у 2015 р., вже 435,04 грн – у 2016 р., 378,24 грн – у 2017 р., лише 220,36 грн – у 2018 р. Тоді як на одно направлення про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів припадає 15992,69 грн – у 2014 р., 36175,18 грн – у 2015 р., 47460,67 грн – у 2016 р., 8190,58 грн – у 2017 р., 30002,23 грн – у 2018 р.

Розглянемо, як наслідки порушень вплинули на кадри (рис. 2.39). Фактично, кількість притягнутих до адміністративної відповідальності знизилася з 15446 фактів на суму 4117 тис. грн у 2014 р., до 4142 факти на суму 1115 тис. грн – у 2018 р.

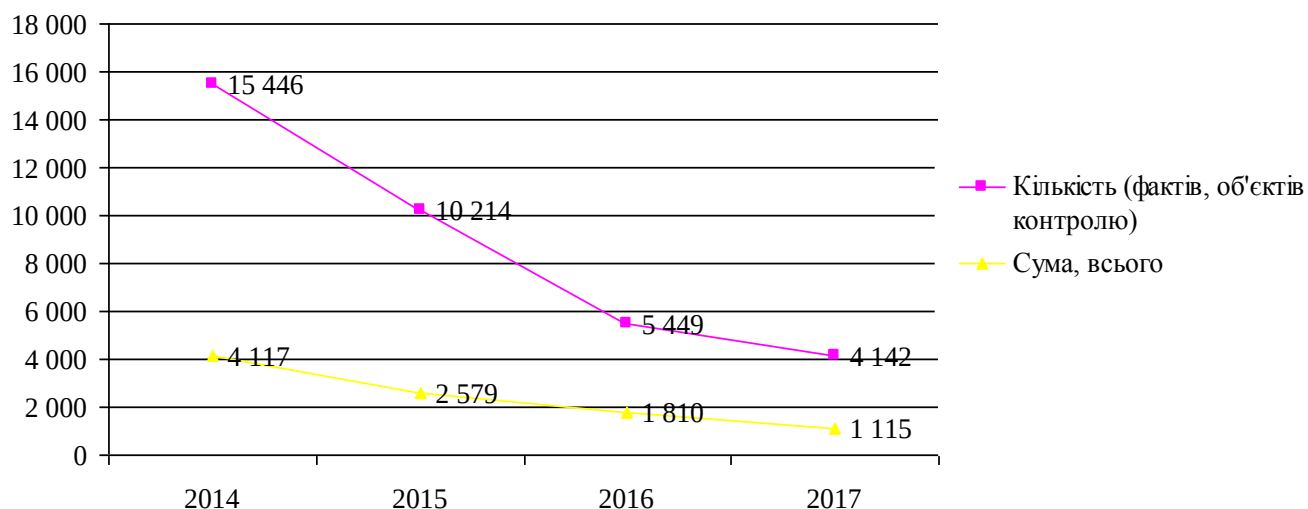


Рис. 2.39. Динаміка кількості притягнутих осіб до адміністративної відповідальності.

Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Таким чином, темп росту за кількісним показником становив 26,81%, за вартісним показником – 27,08%. Розглянемо показники, що визначають фактичні наслідки (рис. 2.40).

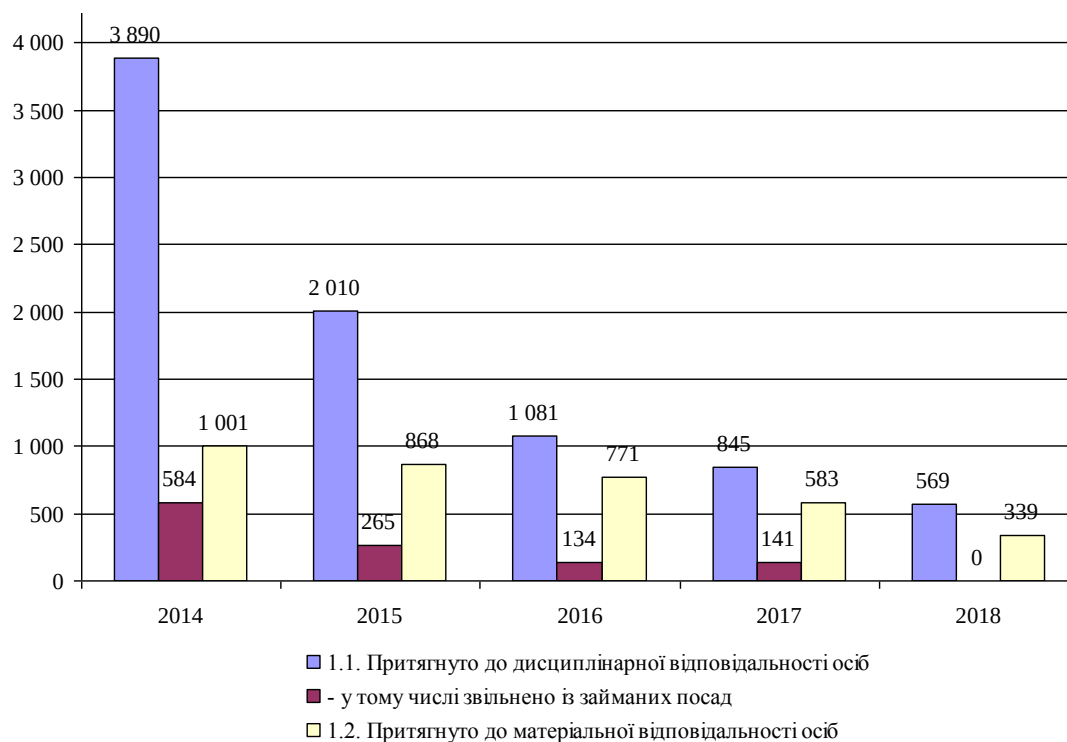


Рис. 2.40. Динаміка наслідків проведення контрольних заходів для кадрів, осіб

Джерело: побудовано автором за даними [5–9])

З рис. 2.40. видно, що кількість притягнутих осіб до дисциплінарної відповідальності стрімко знижується з рівня 3890 осіб у 2014 р. до 569 осіб – у 2018 р., темп росту показника за досліджуваний період становив 14,63%, притягнутих до матеріальної відповідальності – від 1001 особи у 2014 р. до 339 осіб – у 2018 р., темп росту склав – 33,86%, звільнених – 584 особи – у 2014 р. та 0 – у 2018 р. Таким чином, спостерігається позитивна динаміка скорочення кількості притягнутих до відповідальності осіб за період 2014–2018 рр. Розглянемо більш конкретно досліджені показники за 2013 р. та 2018 р., рис. 2.41, 2.42. За даними рис. 2.41, 2.42 є можливість порівняти значення показників. За результатами контрольних заходів прийнято управлінських рішень у 2013 р. – 7629 випадків, у 2018 р. – 1209 випадків.

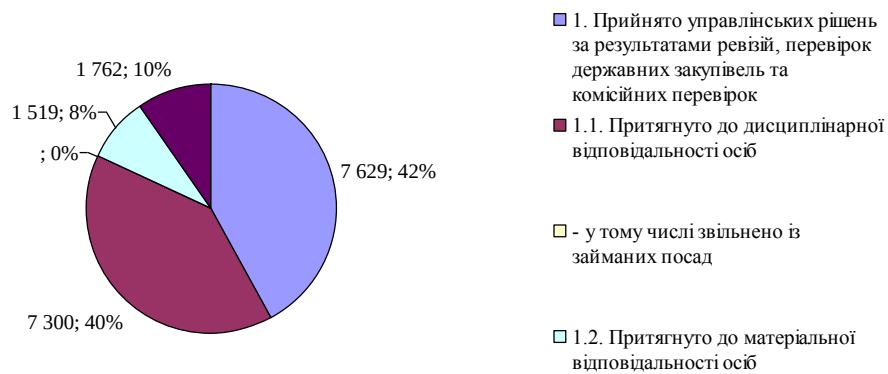


Рис. 2.41. Наслідки проведення контрольних заходів для кадрів у 2013 р. Джерело: побудовано автором за даними [5]

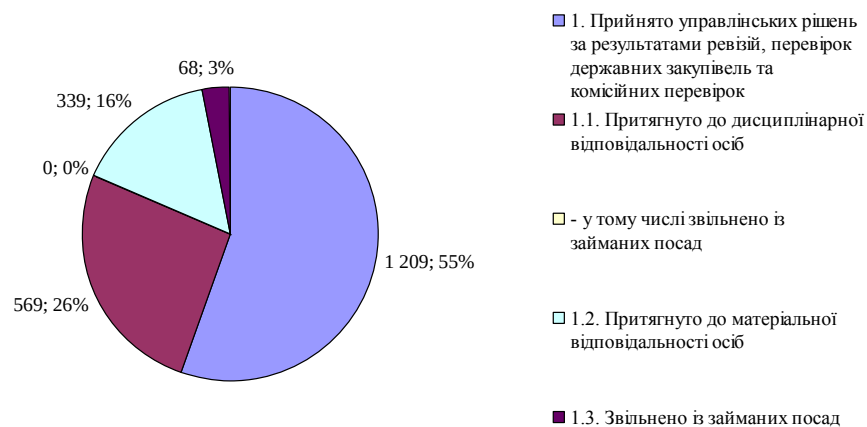


Рис. 2.42. Наслідки проведення контрольних заходів для кадрів у 2018 р., осіб. Джерело: побудовано автором за даними [9])

Крім того, притягнуто до дисциплінарної відповідальності 40% осіб, до матеріальної – 8% у 2013 р., тоді як у 2018 р. 26% притягнуто до дисциплінарної відповідальності, 16% – до матеріальної відповідальності. Звільнених осіб у 2013 р. становило 10%, у 2018 р. – 3%.

Дослідимо заходи, що є наслідком реалізації контрольних заходів, рис. 2.43, 2.44.

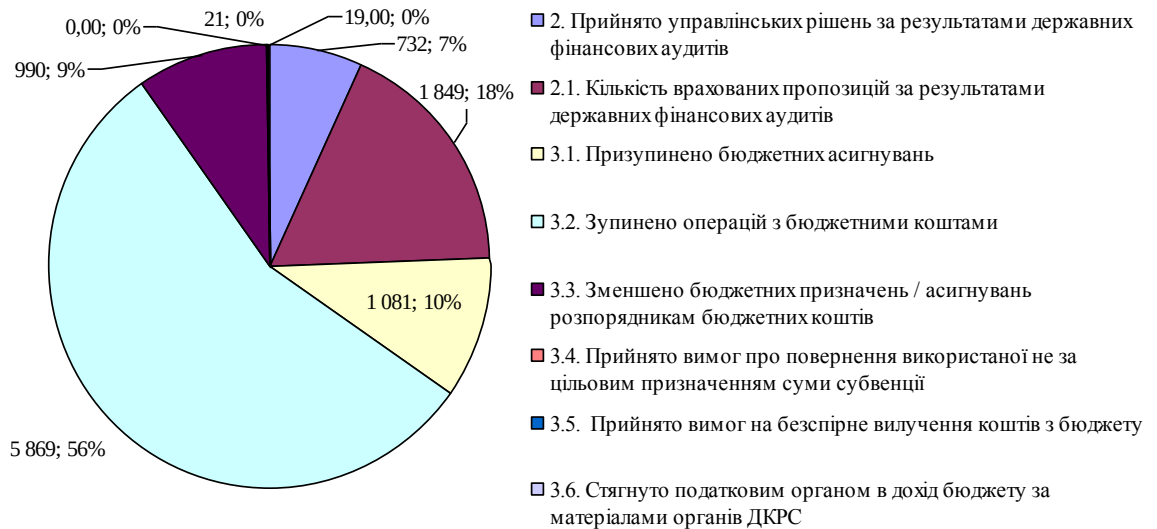


Рис. 2.43. Наслідки проведення контрольних заходів станом на 2013 р., випадків/тис. грн. Джерело: побудовано автором за даними [5]

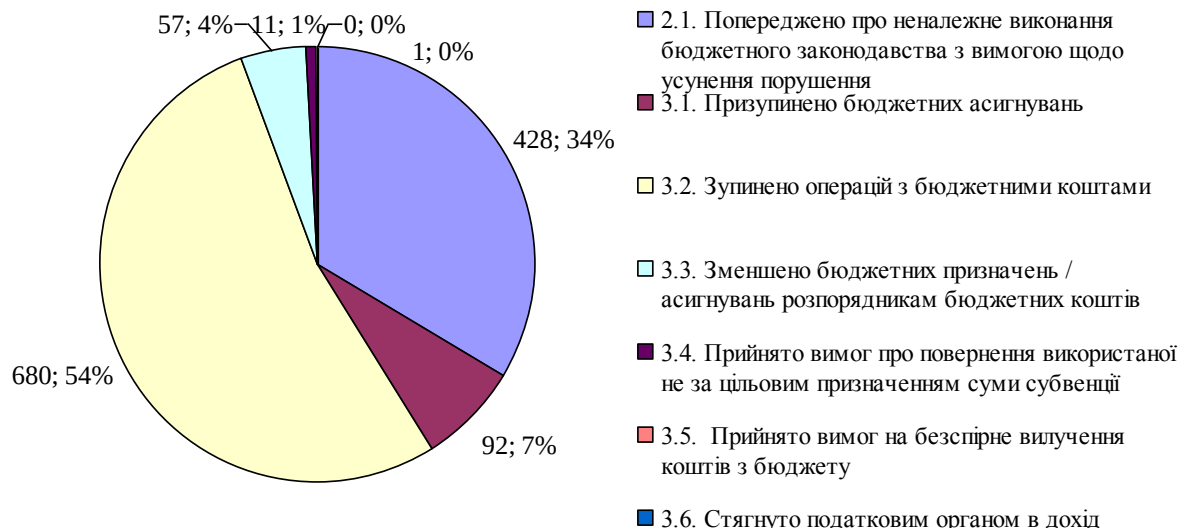
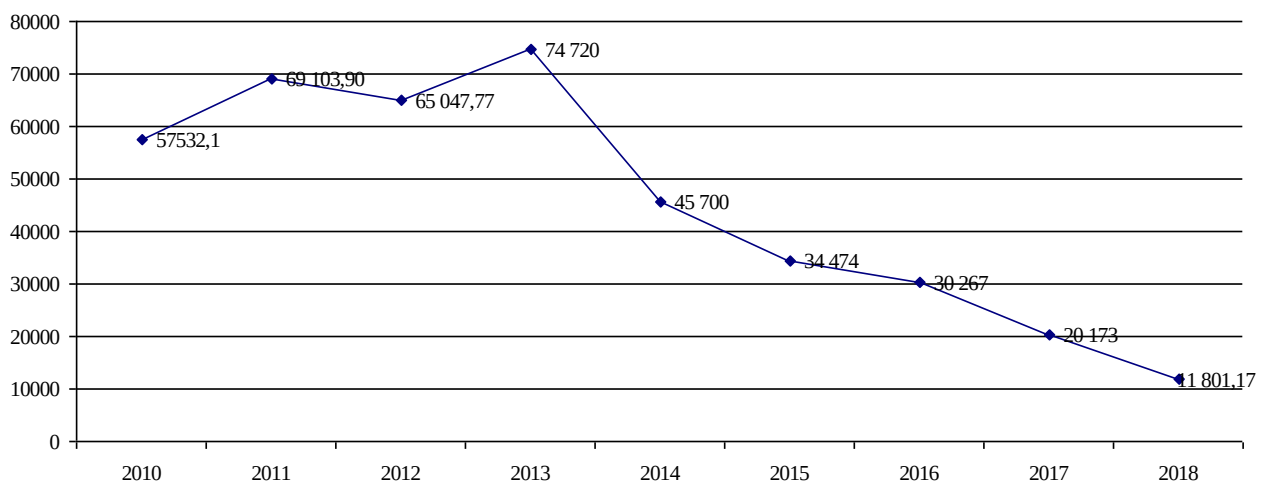


Рис. 2.44. Наслідки проведення контрольних заходів станом на 2018 р., випадків/тис. грн. Джерело: побудовано автором за даними [9]

Порівнюючи дані за 2013 р. та 2018 р. щодо реалізації заходів як наслідок проведених контрольних заходів, можна стверджувати, що скоротилася кількість випадків призупинення бюджетних асигнувань з 1081 випадки у 2013 р. (10%) до 92 випадки у 2018 р. (7%). Також, зменшилась кількість випадків: зупинення операцій з бюджетними коштами з 5869 випадків у 2013 р. (56%) – до 680 випадків у 2018 р. (54%), зменшення бюджетних призначень з 990 випадків у 2013 р. (9%) – до 57 випадків у 2018 р. (4%), прийнятих вимог про повернення субвенцій з 21 випадку в 2013 р. – до 11 випадків у 2018 р. Крім того, стягнуто податковим органом до бюджету на суму 876, 96 тис. грн у 19 випадках – у 2013 р. та а суму 227 тис грн в одному випадку – у 2018 р. Зазначимо, що структурно показники не суттєво змінилися, різниця становить кілька відсотків.

Розглянемо вартісні показники за випадками зменшення бюджетних призначень, рис. 2.45. За даними рис. 2.45 видно, що обсяги зменшення бюджетних призначень стрімко знижуються з рівня 57532,1 тис. грн до рівня 11801,17 тис. грн – у 2018 р., за досліджуваний період темп росту показника становив 20,5%. Так, станом на 2013 р. в середньому на один випадок припадало 75,47 тис. грн., а станом на 2018 р. – 207,03 тис. грн.



2.45. Зменшено бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, тис. грн.

Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

Розглянемо в динаміці досліджені показники (рис. 2.46).

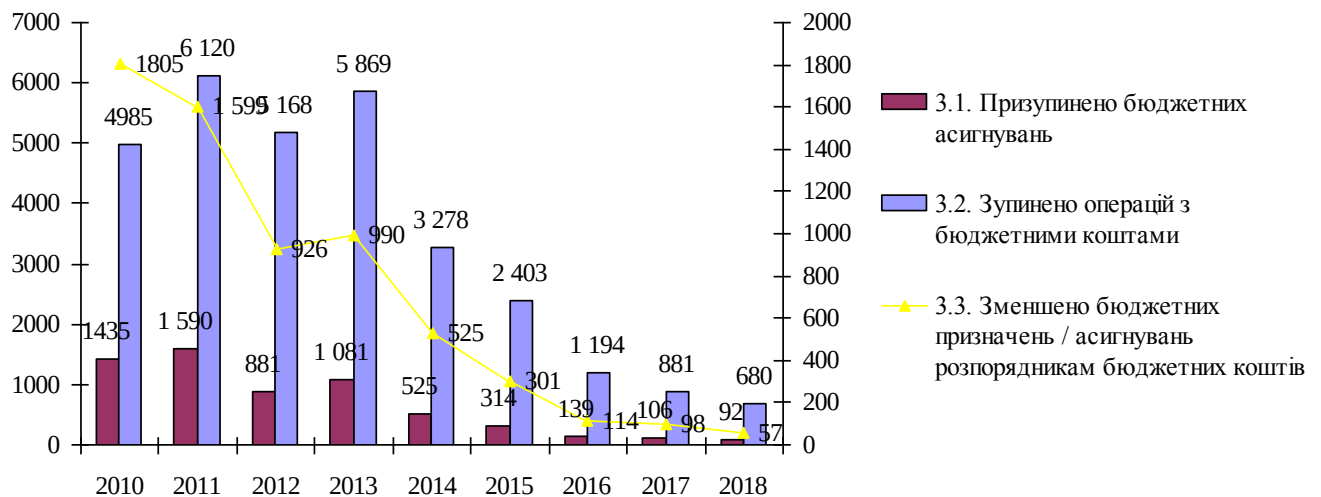


Рис. 2.46. Наслідки проведення контрольних заходів за період 2010–2018 рр., кількість (фактів, об'єктів контролю)

Джерело: побудовано автором за даними [5–9]

За даними рис. 2.46 бачимо стійку низхідну тенденцію за всіма показниками. Так, темпи росту випадків призупинення бюджетних асигнувань за період 2010-2018 рр. становить 6,41% (показник знизився з рівня 1435 випадків у 2010 р. до 92 випадків у 2018 р.), випадків зупинення операцій з бюджетними коштами – 13,64% (показник знизився з 4985 випадків у 2010 р. до 680 випадків у 2018 р.), випадків зменшення бюджетних призначень – 3,16% (показник знизився з 1805 випадків у 2010 р. до 57 випадків у 2018 р.). Таким чином, значущими залишаються кількість випадків зупинення операцій з бюджетними коштами.

Отже, за період 2017–2018 рр. наявна звітність за результатами проведення аудиту, що дає нам можливість порівняти показники контрольно-ревізійних та аудиторських результатів (рис. 2.47). Таким чином, встановлено, що кількість проведених аудитів зросла на 33% за період 2017–2018 рр., проаналізовано та досліджено майже у 10,5 разів більше ресурсів у 2018 р., також, у 2018 р. виявлено порушень в вартісному еквіваленті більше ніж у 2017 р. майже на 42% та встановлено фактів неефективного витрачання

ресурсів на 41% більше.



Рис. 2.47. Показники результаті проведення державних фінансових аудитів. Джерело: побудовано автором за даними [8–9]

Встановлено фактів сум порушень, внаслідок яких отримано втрати ресурсів, їх незаконне використання у 5774 рази більше у 2018 р., ніж за даними 2017 р. У 2018 р. визначено порушення, яких не зафіксовано у 2017 р. в частині ризику отримання втрат у перспективі на суму 68,9 млн грн, упереджених втрат на суму 463 млн грн та поновлених втрат – 82,9 млн грн, що є наслідками неефективних управлінських рішень. Крім того, у 2017 р. установлено резерви бюджетних коштів на суму 2,8 млрд грн, а станом на 2018 р. – 0. Як вже зазначалось, економічна ефективність від впровадження рекомендацій, обґрунтованих за результатами аудиту у 2017 р. становить 207,6 млн грн, тоді як дані за 2018 р. не представлені.

У секторі закупівель встановлено наступні результати проведених аудитів: у 2017 р. аналізом охоплено 3,3 тис. закупівель на 49,9 млрд грн, тоді як у 2018 р. – 5,3 тис. закупівель на суму 67,3 млрд грн. Стало можливим попередити порушення у визначеному секторі на суму 16,8 млрд. грн. у 2017 р., з них скасовано торги на суму 15,5 млрд грн, скасовано контрактів на суму 1,3 млрд грн, тоді як у 2018 р. – 21,3 млрд грн, з них скасовано торги – 20,1 млрд грн, скасовано контрактів 1,2 млрд грн.

У секторі державних закупівель встановлено наступні результати проведених аудитів: у 2017 р. проведено 65 аудитів, якими охоплено 3,3 млрд грн ресурсів, в результаті чого встановлено порушень, які обумовили втрати ресурсів на суму 154,8 млн грн, тоді як у 2018 р. – 151 аудити, якими було охоплено 6,6 млрд грн, за результатами яких встановлено порушень, наслідком яких є втрати ресурсів на суму 452,7 млн грн.

За даними рис. 2.48 наведено результати аудиту окремих господарських операцій суб'єктів державного сектору у 2017 р., за якими встановлено, що аудитом охоплено 45 об'єктів, їх операцій – на суму 345,9 млрд грн, виявлено ризикових операцій та порушень, що у перспективі можуть обумовити незаконне, неефективне, нецільове використання ресурсів, які представлені у 946 довідках на суму 2,1 млрд грн. На суму 1,9 млрд грн надано 480 рекомендацій, виконання яких дає змогу попередити нераціональне, незаконне, неефективне використання ресурсів ще на стадії прийняття управлінських рішень. Крім того, виявлено фактів порушень на суму 184,1 млн грн, скасовано конкурсних торгів на суму 632,3 млн грн.

Таким чином, констатуємо, що результати аналізу статистичних спостережень за показниками, що відображають перехід системи державного контролю від контрольних, ревізійних, перевіряючих заходів до аудиту та ризик-орієнтованої системи, довели низхідні тенденції кількісно-вартісних показників проведення ревізій та значущість показників результатів проведення аудитів, що цілком відповідає заявленим тенденціям трансформацій системи державного контролю.

В рамках державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (проводиться на виконання постанови Уряду від 25 червня 2014 р. № 214 «Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору



Рис. 2.48. Показники державного фінансового аудиту у 2017 р. по окремим господарським операціям державного сектора

Джерело: побудовано автором за даними [8]

Проте, залишаються невирішеними питання забезпечення економічного захисту суб'єктів господарювання та національної економіки в цілому у перехідний період.

Висновки до другого розділу

1. У ході дослідження розвинуто експертний підхід до оцінювання рівня економічної безпеки національної економіки, в основу якого покладено комплексний макроекономічний багатoproфільний показник, який включає сировинно-ресурсну, енергетичну, фінансову, соціальну, інноваційно-технологічну, продовольчу та зовнішньоекономічну складові економічної безпеки й характеризує поточний узагальнений стан економіки країни, визначає

її здатність до відтворення. Перевагою підходу є те, що можливі інтервали вагомості окремої групи показників визначені відповідно до стратегії економічного розвитку країни, що забезпечує високу точність, реалістичність і достовірність отриманих значень рівня економічної безпеки національної економіки, тенденцію змін яких рекомендовано враховувати при обґрунтуванні державної політики забезпечення економічної безпеки національної економіки. Доведено, стан економічної безпеки національної економіки знаходиться на дуже низькому рівні, проте, слід очікувати поступового зростання. Особливої уваги потребує технологічно-інвестиційно-інноваційна складова, оскільки її рівень з є найменшим і продовжує знижуватися.

2. Набуло подальшого розвитку експертний підхід до макроекономічного оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання як фактор економічної безпеки національної економіки, в основу якого покладено розроблену модель відповідного інтегрального показника, побудованого засобами фінансового аналізу, таксономії, факторних навантажень та імітаційного моделювання, що під час практичного застосування дає змогу економічному експерту підвищити якість і достовірність результатів експертного висновку за рахунок використання отриманих значень у процесі доказування чи спростовування фінансової спроможності суб'єкта.

Процедура проведення експертної оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання на макрорівні дала змогу виявити, що з 2013 р. по 2016 р. фінансовий стан суб'єктів господарювання України макроекономічного значення знизився із рівня «впевненого» (0,681 пункти) до «задовільного» (0,343 пункти), загалом, тенденція показника характеризується нестабільністю та недостатнім рівнем ліквідності. Починаючи з 2016 р. значення показника підвищилося з рівня 0,343 пункти до рівня 0,4 пункти у 2017 р., проте, значення залишається на дуже низькому рівні, характеризується як нестабільний фінансовий стан.

3. Наразі триває трансформація системи державного контролю відповідно до європейських стандартів, що обумовлює формування перехідного

періоду від жорсткої та системної контрольної-ревізійної роботи до реалізації м'якої форми державного контролю, зосередженої, передусім, на попередження порушень ще на рівні прийняття управлінських рішень.

В перехідний період вкрай важливо не втратити охоплене поле аналізу та досліджень як у кількісному вимірі суб'єктів господарювання, так і у вартісному, але втримати на необхідному якісному та результативному рівні позиції реалізації заходів державного контролю неможливо без втрат, оскільки методологія контроль-ревізійної справи та аудиту суттєво різниться, що зумовлює появу та накопичення системних ризиків як на рівні методології, так і на рівні самоорганізації суб'єктів господарювання, система внутрішнього контролю яких ще розвивається в напрямках ефективності впровадження та реалізації.

Усуненню нівелювання системних ризиків сприятимуть задіяні в перехідний період інші форми та механізми державного контролю, серед яких перспективною є економічна експертиза. Наразі застосування її інструментарію може компенсувати зниження активності ревізійних заходів, забезпечити ефективність їх проведення та посилити результативність впровадження аудиту шляхом реалізації власної компенсаційної, уточнюючої та доказової функцій.

Принципово важливим питанням залишається активізація процесів самоорганізації на рівні суб'єктів господарювання в межах розвитку та поширення самооцінювання на всі соціально-економічні процеси, що протікають у суб'єктів господарювання. Свідоме та відповідальне ставлення для реалізації внутрішнього контролю необхідно підкріпити результатами системного самооцінювання, фахового самоаналізу та постійного саморозвитку, що цілком відповідає загальноприйнятим європейським принципам системного та постійного вдосконалення.

Список використаних джерел до другого розділу

1. Бассова О.О., Доксова К.Є. Інтегральна оцінка фінансового стану підприємства. URL: http://www.rusnauka.com/4_SND_2012/Economics/3_99525.doc.htm.
2. Бесчастний А. В. Економічна безпека України у контексті світової економічної кризи. *Економіка та держава*. 2009. № 5. С. 67–69.
3. Бобров Є. Сучасні підходи до дослідження економічної безпеки. URL: file:///C:/Users/%D0%92%D0%B8%D1%82%D0%B0/Downloads/EkUk_2012_4_10.pdf.
4. Закон України «Про національну безпеку України» від 21.06.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19>.
5. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень – грудень 2014 року. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/101873>.
6. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень – грудень 2015 року. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122302>.
7. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень – грудень 2016 року. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128452>.
8. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби та її територіальних органів за січень – грудень 2017 року. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132220>.
9. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (ревізія, перевірка, аудит) за січень – грудень 2018 року (1-кр, 3-кр). URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139479>
10. Ларікова Т. В. Особливості розрахунку інтегральної оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання. URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_6%281%29__57

11. Ляшенко О.М., Плєскач Б.В., Бантуш В.К. Економічна безпека та національна конкурентоспроможність в умовах глобалізації. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/24545/41-Lyashenko.pdf>

12. Макарова І.Л. Аналіз методів визначення вагових коефіцієнтів в інтервальному показнику суспільного здоров'я. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-metodov-opredeleniya-vesovyh-koeffitsientov-v-integralnom-pokazatele-obschestvennogo-zdorovya>

13. Мандзіновська Х.О. Економічна безпека держави: сутність, складові елементи та проблеми. URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-53/19.pdf>

14. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

15. Офіційний сайт Держаудитслужби. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>

16. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov/2019>.

17. Про затвердження Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації. Редакція від 19.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01/sp:head:max100>.

18. Результати діяльності Державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2018 рік. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>.

19. Третяк В. В., Гордієнко Т. М. Економічна безпека: сутність та умови формування. *Економіка та держава*. 2010. № 1. С. 6–8.

20. Цвігун Т.В. Економічна безпека в системі національної безпеки України. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск 11. С. 150–156. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/24.pdf.

21. Шушко О. О. Вагомість та значення економічної експертизи для забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Economy and Society: The Formation of a Modern Competitive environment: Integration And*

Globalization: International scientific conference, Part I May 25, 2018. Greenwich, UK: Baltija Publishing. pp. 110–113.

22. Шушко О. О. Експертне оцінювання рівня економічної безпеки національної економіки. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 237–243.

23. Шушко О. О. Методичні засади експертного дослідження економічної безпеки національної економіки. *Economy and Society: a Modern Vectors of Development*. II International scientific conference, Part I, April 27, 2018. Leipzig, Germany: Baltija Publishing. pp. 56–60.

24. Шушко О. О. Реалізація стратегії забезпечення економічної безпеки засобами економічної експертизи використання коштів держави. *Corporate Governance: Strategies, Processes, Technology*: Proceedings International Scientific Conference, October 20th, 2017. Kaunas, Lithuania: Baltija Publishing. pp. 77–80.

25. Шушко О. О. Суть економічної експертизи в контексті питань забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 20. Ч. 1. С. 177–181.

26. Яцух О.О. Захарова Н.Ю. Фінансовий стан підприємства та методика його оцінки. URL: http://econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2018/29_68_3/35.pdf

27. Kardash O. Scientific and methodological foundations of improving food security assessment Ukraine. *Modeling and information technology in the economy*: monograph, Society. ed.Soloviev,V., Cherkasy, Ukraine, 2014. PP. 263–280.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ЯК МЕТОДУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

3.1. Удосконалення методичного підходу до проведення економічної експертизи результатів інвентаризації

Активи виступають основою функціонування соціально-економічних процесів та систем, збільшення та якісний склад активів формують перспективу розвитку будь-якої економічної діяльності, тому структура та динаміка активів враховуються в процесі прийняття управлінських рішень, є знаменником та чисельником у коефіцієнтах ключових показників за методикою фінансового аналізу, об'єктом прогнозування та планування.

Враховуючи напрями розвитку економік розвинутих країн за концепцією Industry 4.0, для утримання конкурентних позицій на ринках національна економіка повинна відповідати новим критеріям та викликам. У контексті вирішення питання щодо розвитку, трансформації та реорганізації економіки країни необхідно забезпечити стабільність та надійність функціонування соціально-економічних процесів реального сектору економіки, майнова складова якого за окремими видами діяльності знецінюється (табл. 3.1), знаходиться в невідповідному стані щодо темпів техніко-технологічного розвитку у світі, що значно стримує прогрес країни.

Нестабільність динаміки вартості основних засобів обумовлена не тільки інфляційними процесами в Україні, а і складним фінансовим станом суб'єктів господарювання, темпами списання та оновлення основних засобів, якістю фактичних перевірок наявності майна та їх частотою (інвентаризації), відповідністю облікових даних реальному даним щодо стану майна тощо.

Таблиця 3.1

Темпи росту вартості основних засобів в Україні, %

Найменування показника	2014	2015	2016	2017
Усього	132,22	55,56	107,02	94,58
«Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство»	109,86	122,62	128,69	126,31
«Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг»	110,18	122,89	128,84	126,60
«Лісове господарство та лісозаготівлі»	107,86	115,15	118,98	117,62
«Рибне господарство»	72,38	98,28	136,70	92,33
«Промисловість»	110,79	198,29	79,97	79,87
«Добувна промисловість і розроблення кар'єрів»	117,10	104,50	108,17	103,16
«Переробна промисловість»	126,05	219,10	108,16	65,19
«Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря»	98,16	228,76	45,88	98,08
«Водопостачання; каналізація, поводження з відходами «	90,48	117,51	105,46	110,43
«Будівництво»	77,86	96,48	117,27	108,10
«Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів»	102,00	107,86	129,58	111,38
«Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність»	152,31	14,54	110,14	81,97
«Тимчасове розміщування й організація харчування»	83,61	102,60	106,39	96,69
«Інформація та телекомунікації»	98,89	110,23	123,12	118,58
«Фінансова та страхова діяльність»	87,15	103,06	138,52	93,38
«Операції з нерухомим майном»	81,75	125,04	120,57	115,49
«Професійна, наукова та технічна діяльність»	84,19	105,81	123,36	91,33
«Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування»	87,55	122,19	288,08	117,27
«Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування»	102,37	149,36	105,85	42,93
«Освіта»	96,03	100,00	115,37	105,26
«Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги»	79,45	116,07	164,54	81,71
«Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок»	93,33	102,36	88,63	106,72
«Надання інших видів послуг»	90,20	115,81	131,52	95,57

Джерело: узагальнено за даними [44]

Відсутність дієвої стабільної політики реінвестування призвела стан основних засобів до такого, за яким рівень їх фізичного зносу має досить суттєві значення, що негативно відображається на економічних процесах (рис. 3.1).

Так, за даними [31] рівень зносу основних засобів за видами економічної

діяльності в Україні у 2016 р. становив 51,61%, при цьому мінімальне значення 36,9% - у підприємств «сільського господарства», максимальне значення 80% - у «сфері обслуговування» [31]. Крім того, за результатами проведення кластерного аналізу показників 2017 р. вартості основних засобів (1 змінна) та вартості зносу (2 змінна) за видами економічної діяльності (23 спостереження) отримано наступні результати методом евклідової відстані (рис. 3.2).



Рис. 3.1. Рівень зносу основних засобів в Україні в 2016 р., %

Джерело: побудовано автором за даними [31]

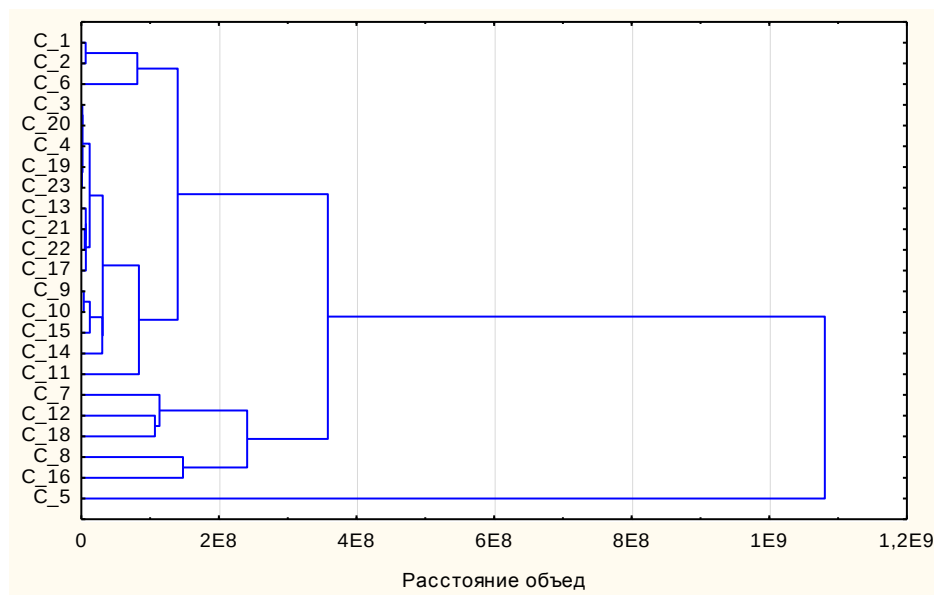


Рис. 3.2. Дендрограма кластерного аналізу

Джерело: розраховано автором у програмному середовищі Statistica

У результаті виділено 5 загальних кластерів:

- 1) С_5 – «Промисловість»;
- 2) С_16 – «Операції з нерухомим майном», С_8 – «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря», С_18 – «Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування», С_12 – «Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність», С_7 – «Переробна промисловість»;
- 3) С_1 – «Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство», С_2 – «Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг», С_6 – «Добувна промисловість і розроблення кар'єрів»;
- 4) С_11 – «Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів», С_14 – «Інформація та телекомунікації», С_15 – «Фінансова та страхова діяльність», С_10 – «Будівництво», С_9 – «Водопостачання; каналізація, поводження з відходами»;
- 5) С_3 – «Лісове господарство та лісозаготівлі», С_4 – «Рибне господарство», С_13 – «Тимчасове розміщування й організація харчування», С_17 – «Професійна, наукова та технічна діяльність», С_19 – «Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування», С_20 – «Освіта», С_21 – «Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги», С_22 – «Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок», С_23 – «Надання інших видів послуг».

Зазначені результати кластеризації визначаються масштабами діяльності галузей, рівнем фінансування та діловою активністю суб'єктів господарювання за галузями національної економіки, тому однозначності щодо тлумачення норм законодавства в контексті суттєвої варіативності господарських операцій, наявних різниць у соціально-економічному становищі зумовлюють поширення суперечностей та неузгодженостей при прийнятті як управлінських, так і аудиторських, ревізійних, контрольних, судових та інших рішень.

Крім того, методика визначення рівня зносу основних засобів базується

на даних щодо їхньої фактичної наявності, підтверджених матеріалами РІ, проведення яких здійснюється в основному в обов'язкових випадках, передбачених законодавством (перед складанням річної звітності у разі зміни матеріально-відповідальної особи тощо) чи на вимогу контролюючих органів. Результати фактичних перевірок внаслідок впливу завжди присутнього людського фактору можуть бути викривлені через неповне охоплення усіх активів та інші причини, що підтверджується результатами проведених ревізій та аудитів [43], тому логічно припустити, що статистичні дані щодо реального стану основних засобів в Україні – недостатньо достовірні.

Доречно додати, що сама методика Державної служби статистики України не дає змоги розкрити відповідність якісного складу основних засобів їх технологічному рівню з метою достовірного визначення не тільки фізичного зносу, а й морального, що суттєво ускладнює процес прийняття управлінських рішень і, загалом, стримує економіко-технологічний розвиток суб'єктів національної економіки.

Окреслене коло проблем вимагає пошуку способів вирішення їх на державному рівні, оскільки технологічне відставання та масштабний знос активів – це вже питання не тільки економічної, а й національної безпеки країни, тому приймати рішення щодо подальшого відновлення позицій та виходу на шлях поступового удосконалення та розвитку необхідно на державному та національному рівнях.

Наразі досить складно охопити та описати положеннями нормативно-правових актів всю різноманітну сукупність господарських операцій, де у тому, чи іншому складі однозначно задіяні активи, тому окремі питання потребують застосування додаткових компетенцій, зокрема, проведення економічної експертизи як за рішенням суду, так і за власною ініціативою зацікавлених сторін.

Питання матеріальних недочетів, встановлених при проведенні РІ, вимагають уваги та перегляду, оскільки суб'єктивність фахівців, що задіяні, значно впливає на результати. Для підтвердження актуальності проблеми

наведемо динаміку показників, що визначають фінансові та матеріальні втрати в результаті недочетів, виявлених за результатами фінансового контролю [13–17].

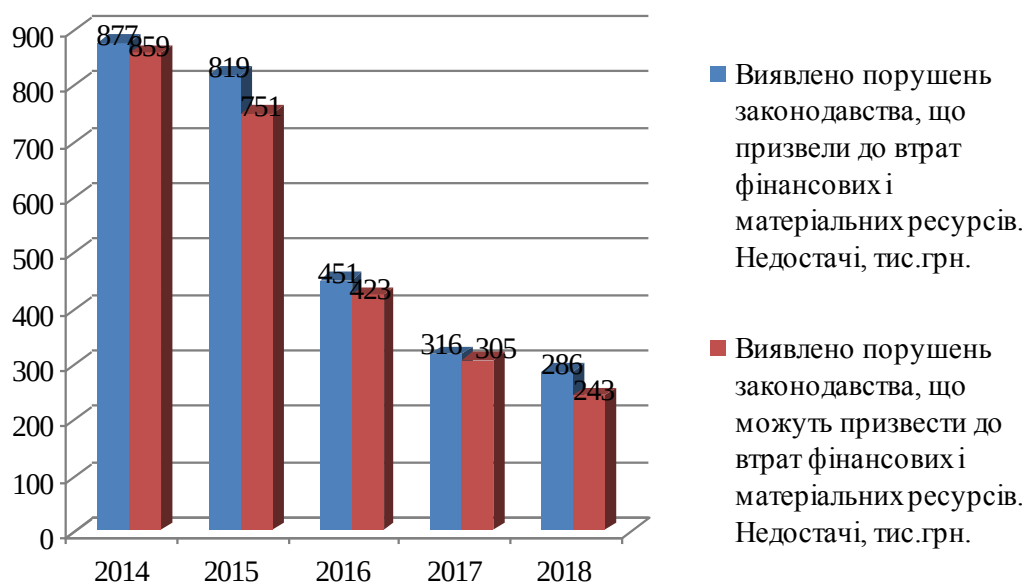


Рис. 3.3. Кількість фактів, об'єктів, од.

Джерело: побудовано автором за даними [13–17].

За даними рис. 3.3 видно, що кількість порушень, що призвели до фінансових і матеріальних втрат за рахунок недочетів, за досліджуваний період стрімко знижувалася з рівня 877 випадків у 2014 р. до 286 випадки у 2018 р. – темп росту становить 32%. Подібну тенденцію демонструє динаміка кількості випадків, що можуть призвести до вказаних втрат за рахунок недочетів, які загалом також формують системні ризики для активів суб'єктів господарювання.

Так, досліджуваний показник знизився з рівня 859 випадків у 2014 р. до 243 випадків у 2018 р., таким чином, темп росту за рік склав 28%. Подана динаміки є результатом реформування системи ДФК шляхом переорієнтації та зміни акценту з використання таких інструментів ДФК, як ревізії, на аудити, посилення ролі внутрішнього контролю, що обумовлює появу додаткових ризиків в результаті неякісного самоаналізу і, як результат, формування системних ризиків суб'єкта господарювання. За умов зниження зовнішньої

контролюючої уваги наслідки прояву таких ризиків є непередбачуваними та явно негативними.

Розглянемо як кількість випадків недостач реалізувалася у вартісній формі, див. рис. 3.4. За рис. 3.4 видно, що сума встановлених порушень, які призвели до матеріальних та фінансових втрат за рахунок недостач, стрімко знижується з рівня 301570,96 тис грн – у 2014 р. до 24112,69 тис. грн – у 2017 р., тобто, темп росту склав 8%.



Рис. 3.4. Сума, всього, тис. грн

Джерело: побудовано автором за даними [13 –17].

Проте, показник стрімко зріс у 2018 р. до рівня 62216,11 тис. грн, тобто ріст становив більше, ніж у 2,58 рази. Значно нижчий рівень демонструє показник суми недостач за категорією порушень, що могли б стати причиною фінансових та матеріальних втрат. Рівень показника знизився з рівня 20227,9 тис. грн у 2014 р. до рівня 8689,89 тис. грн – у 2017 р., що становить 43% темпу росту. Проте, показник також значно підвищився у 2018 р. до рівня 32760,06, тобто зріс більше, ніж у 3,77 рази.

Зважаючи на стрімке зростання показників саме у 2018 р., розглянемо більш детально показники даного періоду (рис. 3.5). Враховуючи трансформацію системи державного контролю, що триває останні кілька років

у напрямку зміщення акценту з каральної функції на випереджаючу та консультуючу, нажаль, тільки у 2018 р. на офіційному сайті Державної аудиторської служби України наведено статистичні звіти окремо за результатами ревізій та аудитів [17].

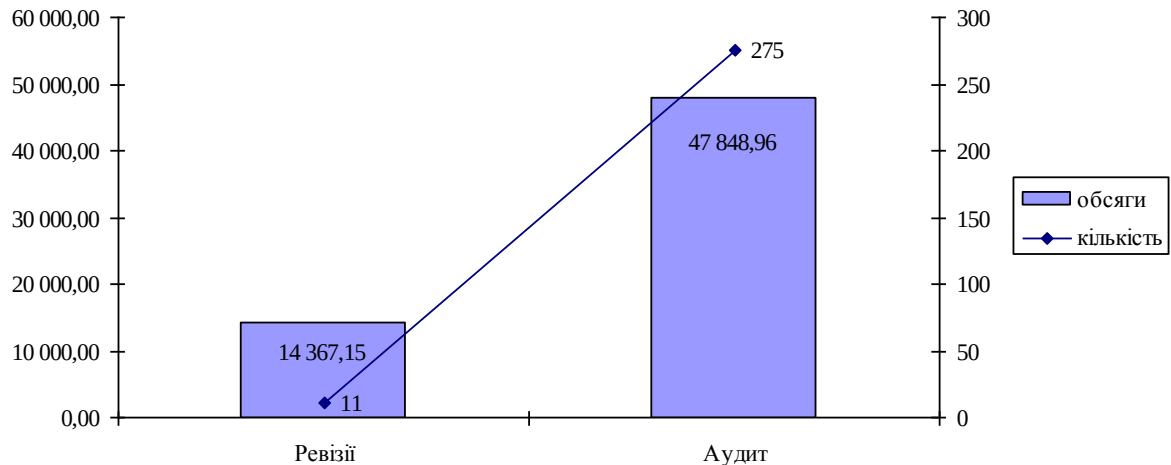


Рис. 3.5. Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів – недостачі за 2018 р., тис. грн

Джерело: побудовано автором за даними [17]

Так, у 2018 р. у ході ревізій виявлено 11 фактів порушень, які призвели фінансових і матеріальних втрат за рахунок недостач, на суму 14 367,15 тис. грн. Тоді, як за результатами аудитів виявлено 275 випадків за аналогічною категорією порушень на суму 47 848,96 тис. грн.

Дещо іншу динаміку демонструють показники кількості та вартості за порушеннями норм законодавства, що можуть призвести до матеріальних та фінансових втрат за рахунок недостач [17].

За результатами ревізій встановлено 2 випадки досліджуваного показника, що може призвести до втрат, на суму 18 095,77 тис. грн. За результатами аудиту визначено 241 випадки недостач, що можуть призвести до втрат на суму 14 664,29 тис. грн. Таким чином, можна стверджувати, що триває тенденція щодо зменшення кількості проведення ревізій, при цьому при плануванні враховуються найвагоміші можливі фінансові ризики зловживань з фінансово-бюджетними ресурсами, основна увага концентрується на

попередженні порушень [27].

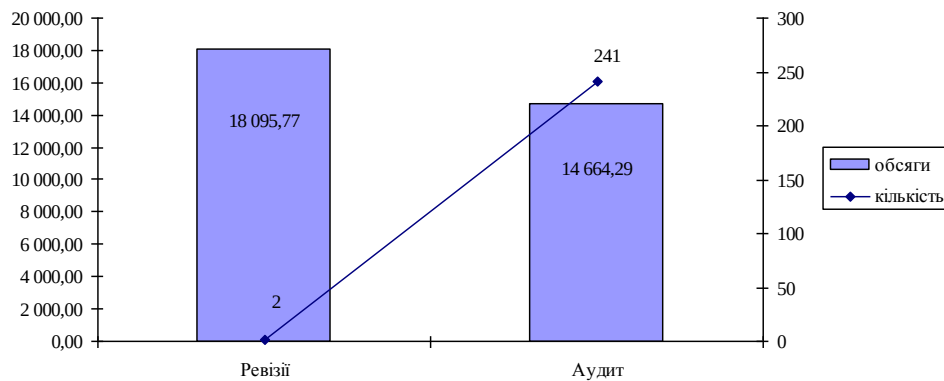


Рис. 3.6. Виявлено порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів – недостачі за 2018 р., тис. грн

Джерело: побудовано автором за даними [17]

Тобто, з реформою певна кількість суб'єктів господарювання залишається поза увагою контролюючих органів, при цьому період між перевітками значно зростає.

Можна припустити, що чим більше термін між контрольними заходами, тим вища ймовірність виникнення порушень. Із часом наслідки порушень накопичуються, проявляються системні ризики, тому, окрім зовнішнього контролю, вагомим інструментом для моніторингу стану соціально-економічних процесів є самоаналіз, внутрішній контроль та економічна експертиза, ініційована власниками.

Таким чином, суб'єктом господарювання, крім інших заходів, що здійснюються для підтримання належного рівня фінансової дисципліни, додатково за ініціативою керівника може проводитися оцінювання результатів діяльності власними силами працівників, що є дуже важливим, враховуючи те, що вартість послуг спеціалізованих організацій (аудит, експертиза) є досить суттєвою та потребує додаткових витрат.

Виявлені недоліки та відхилення, в тому числі, за результатами РІ, проведених за власною ініціативою чи на вимогу контролюючих органів, неможна недооцінювати, оскільки результати ревізій та аудитів оскаржуються в

судовому порядку при цьому можливо, що з залученням тієї ж економічної експертизи. Таким чином, контролююча увага та відповідальність за достовірність результатів оцінювання та відображення їх в обліку зміщується на систему внутрішнього контролю та аудиту.

З питань бухгалтерського обліку майна та лишків і нестач Науково-методичними рекомендаціями наводиться дві методики, з яких 11.0.46 «Методика вирішення судово-економічною експертизою питань бухгалтерського обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів», розробники Одеський НДІСЕ, Міністерства юстиції України, державна реєстрація у 2013 році [42] та 11.1.63 «Методика дослідження нестач та лишків з використанням «неофіційної» бухгалтерської документації» [42].

Методи та підходи, що застосовуються різними оцінювачами при висвітленні однакових питань, можуть відрізнятися, тому доцільно дослідити їх підходи щодо одного з питань та розробити відповідну Методику проведення експертизи, яка включає алгоритм дій для проведення оцінювання суб'єктом господарювання.

Враховуючи те, що згідно з даними, наведеними в публічних звітах ДАСУ за 2016, 2017 та 2018 роки, розповсюдженням фінансовим порушенням є, крім інших, нестачі коштів та матеріальних цінностей, яких виявлено за результатами діяльності 2016 року на суму понад 80,1 млн грн; 2017 року – понад 24,1 млн грн та 2018 року – понад 47,8 млн грн [15], [16], [17] в рамках перевірки питання «Стан збереження та використання необоротних активів та запасів», доцільно розглянути питання правильності проведення РІ.

Так, згідно «Методичних рекомендацій з оформлення органами державної контрольно-ревізійної служби результатів ревізії», затвердженими наказом ГоловКРУ від 28.04.2009 № 93 [22], при висвітленні зазначеного питання ревізори повинні зробити висновок, чи відповідають дії об'єкту контролю при проведенні річної РІ вимогам діючого законодавства, а саме:

- «послідовність проведення РІ необоротних активів та запасів» [22];
- «правильність оформлення та відображення змісту результатів

проведення РІ» [22];

- «правильність відображення змісту результатів РІ в бухгалтерському обліку» [22].

Наступний нормативний документ 2011 року щодо «здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України» [23] в межах висвітлення питання «Стан збереження майна, використання оборотних та необоротних активів» передбачає «контроль первинних документів щодо дотримання об'єктом контролю періодичності та порядку проведення РІ необоротних активів та запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів».

Поряд з цим судово-економічна експертиза розглядає питання під іншим кутом. Так, згідно науково-методичних рекомендацій [18] орієнтовне коло окремих питань, які вирішуються експертами за спеціальністю 11.1 «Дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності»:

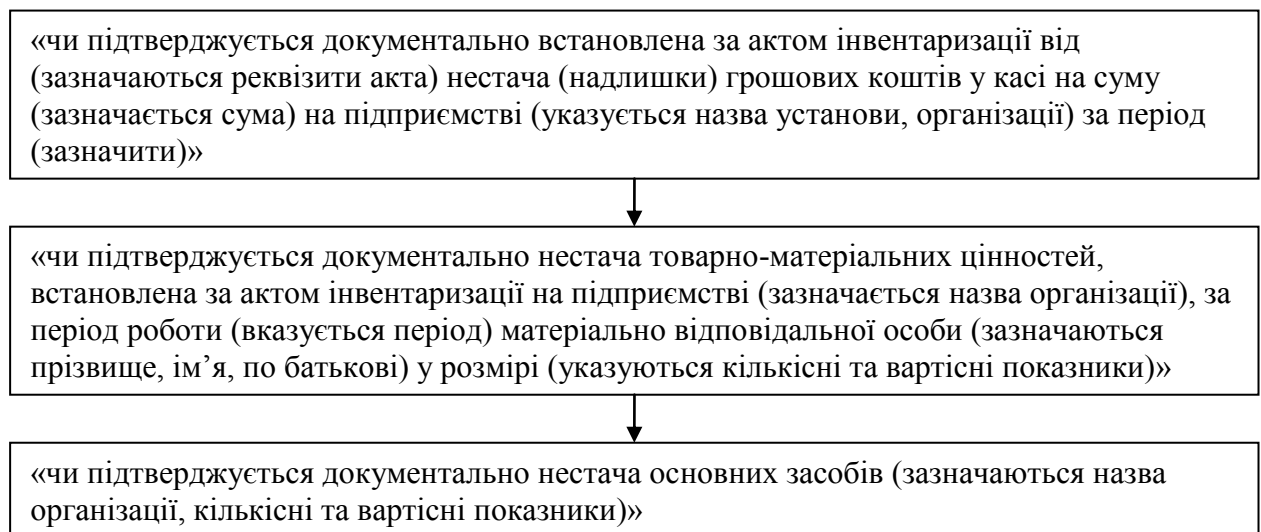


Рис. 3.7. Орієнтовне коло окремих питань, які вирішуються експертами за спеціальністю 11.1 «Дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності»

Джерело: [18]

Крім того, експерт не має права проводити ревізійні дії [18] та повинен

надати висновок щодо підтвердження/не підтвердження наведених результатів за матеріалами вже проведеної РІ – суми лишків/нестачі.

Отже, наведемо узагальнену модель проведення судово-економічної експертизи при дослідженні матеріалів річної інвентаризації (далі РІ) за матеріалами досліджень провідних фахівців та практиків (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Узагальнена модель проведення судово-економічної експертизи при дослідженні матеріалів РІ

Джерело: узагальнено автором

Відповідно до узагальненої моделі (рис. 3.8) провідні фахівці зазначають, для повного та об'єктивного проведення судово-економічної експертизи при встановленні нестачі ТМЦ експерту-економісту надають матеріали РІ, а саме: договір про матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальною особою (далі МВО), наказ про призначення РІ, інвентаризаційний опис, порівняльні відомості, пояснення, а також товарно-грошові звіти (з первинними документами, які підтверджують прибуткову та видаткову частини).

«МВО за день або тиждень (в залежності від обсягу товарів) повинна скласти товарно-грошові звіти про рух товарів і тари» [32]. «У товарно-грошовому звіті записуються залишки товарів і тари на початок дня, що відповідають залишкам, вказаним в попередньому товарно-грошовому звіті, дані про надходження і вибуття товарів і тари за день відповідно до первинних документів» [32]. «Товарно-грошові звіти складаються у двох примірниках, підписуються МВО» [32]. «Перший примірник звіту разом з первинними документами передаються в бухгалтерію, а другий - з відміткою бухгалтера залишається у МВО» [32].

Модель показує основні документи, які необхідно перевірити в ході проведення судово-економічної експертизи та дає змогу побачити найбільш суттєві порушення в проведенні РІ підприємствами під час встановлення нестач ТМЦ.

Проте за поданою схемою достатньо складно відстежити ступінь впливу кожного учасника на прийняття рішень на кожному етапі проведення РІ і при перевірці достовірності її результатів експертом. Складно врахувати ступінь відповідальності учасників проведення РІ в межах правового поля, коли кожен з них вносить певний вклад у вибір того, чи іншого варіанту рішення. Крім того, експерт витрачає багато часу на наскрізну перевірку усього процесу, хоча здійснюючи дослідження під конкретним кутом є можливість скоротити витрати часу та значно спростити процедуру проведення, при цьому, не знижуючи рівень достовірності отриманого висновку.

Також, зауважимо, що вірно поставлене питання експерту, тобто, чітко

визначене завдання, спрощує процедуру проведення експертизи та сприяє забезпеченню її достовірності.

Тому, окрім законодавчо визначеного кола питань, доцільно кожне з них уточнити за рівнями ієрархії, побілованої за принципом «від загального до конкретного», визначити заздалегідь перелік нормативних документів, що, у цілому, також значно спрощує процедуру проведення економічної експертизи, забезпечує її оперативну результативність.

З метою вдосконалення методики проведення економічної експертизи перевірки матеріалів РІ доцільно розглянути етапи проведення РІ у розрізі учасників, коло яких окреслено Положенням № 879 [32], рис. 3.9. За рис. 3.9 узагальнено коло учасників проведення РІ, відповідальність яких розподіляється між ними залежно від ступеню залучення кожного конкретного учасника у процес проведення РІ, при цьому в сукупності рівень відповідальності дорівнює 1.

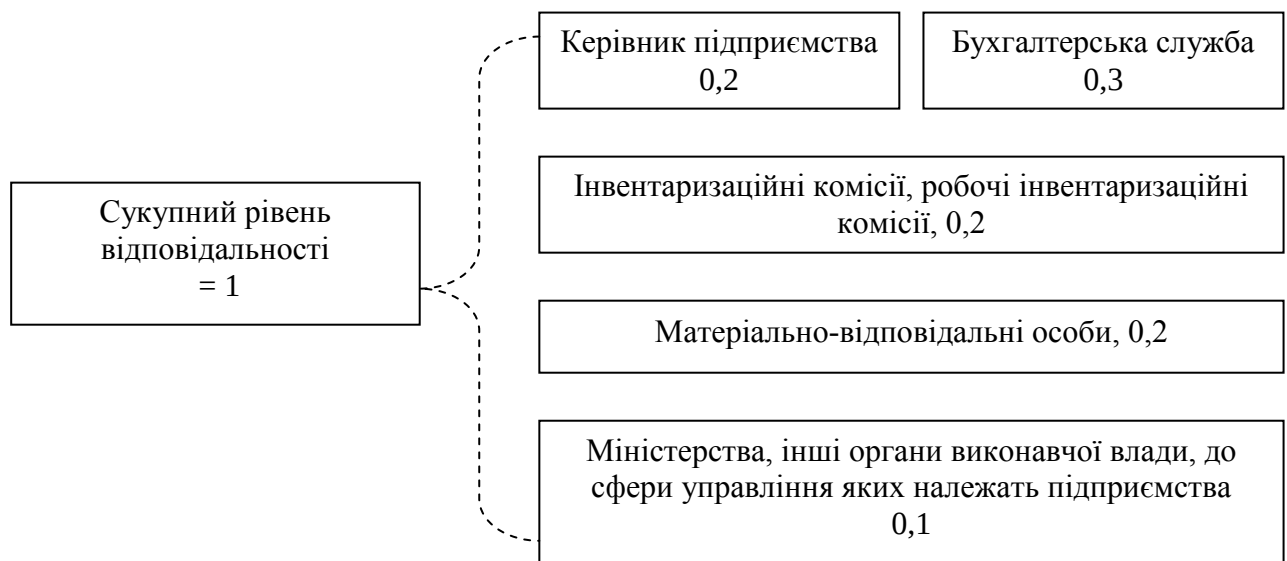


Рис. 3.9. Учасники приведення РІ за рівнями їх відповідальності

Джерело: пропозиції автора

Так, керівник підприємства (рис. 3.10) ініціює та підсумовує результати проведення РІ, що, на наш погляд, відповідає оцінці на рівні 0,2; бухгалтерія здійснює облік активів, які виступають предметом співставлення, тому

відповідає оцінці на рівні 0,3; інвентаризаційні комісії (далі ІК), як і МВО, безпосередньо проводять РІ, тому їхній рівень відповідальності рівнозначний та сягає оцінки 0,2.

Органи виконавчої влади безпосередньо не приймають участі у проведенні РІ, проте, опосередковано впливають через розробку та впровадження нормативно-правових актів з визначеної предметної частини дослідження. Зокрема, ними можуть бути розроблені методичні рекомендації та відповідні порядки з урахуванням галузевих особливостей, що на наш погляд, відповідає оцінці 0,1.

Враховуючи, що статутними документами, як правило, передбачено відповідальність керівника за діяльність підприємства, в тому числі, збереження активів, що перебувають на балансі, зрозуміло, що саме керівник організовує проведення РІ, визначає терміни та перелік включених об'єктів. Окремі порушення, допущені учасниками на даному етапі, можуть призвести до реалізації їхніх функцій із відхиленням від норм законодавства. Наприклад, законодавством [32] визначено, що суцільною РІ охоплюються усі види активів (100 %). Поряд з цим, керівнику також надається право скоротити обсяг РІ інструментів, приладів, інвентарю (меблів) до 30 % за умов проведення їхньої повної РІ протягом 3 років [32].

Таким чином, у разі наявності додаткової інформації, наприклад, щодо відсутності лишків та нестач за результатами раптових РІ зазначених матеріальних цінностей, проведених у попередній період, керівником може бути прийняте рішення щодо проведення РІ лише їх третини. При цьому, на наш погляд, повнота охоплення РІ активів підприємства безпосередньо впливає на частоту її проведення, а тому і якість, що в результаті може стати приводом до оскарження її результатів. Тому питання ступеню охоплення активів як РІ, так і експертизою, є вагомим чинником формування достовірності результуючого висновку економічного експерта.

Рівень відповідальності	Керівник підприємства
Нормативні акти: Р.І п. 4	<i>Питання: Створює необхідні умови для проведення інвентаризації, визначає об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим</i>
Нормативні акти: Р.І п. 10	<i>За матеріалами інвентаризації: За рішенням керівника підприємства інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) може проводитися щороку в обсязі не менше 30 відсотків усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років</i>
Нормативні акти: Р.ІІ	<i>Питання: Організація та основні правила проведення інвентаризації</i>
Нормативні акти: Р. ІІ п. 1	<i>За матеріалами інвентаризації: - розпорядчим документом створює інвентаризаційну комісію з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії, суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи, яка здійснює ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на договірних засадах) та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товаровознавці, економісти, бухгалтери);- очолює інвентаризаційну комісію (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства;- очолює інвентаризаційну комісію самостійно у тих випадках, коли бухгалтерський облік ведеться безпосередньо керівником підприємства;- за рішенням керівника підприємства до складу інвентаризаційної комісії можуть бути включені члени ревізійної комісії господарського товариства</i>
Нормативні акти: Р. ІІ п. 2	<i>За матеріалами інвентаризації: Розпорядчим документом створює робочі інвентаризаційні комісії на підприємстві, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва</i>
Нормативні акти: Р. ІІ п. 2.1	<i>За матеріалами інвентаризації: До складу робочих інвентаризаційних комісій включаються представники апарату управління, бухгалтерської служби та досвідчені працівники підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товаровознавці, економісти, бухгалтери)</i>
Нормативні акти: Р. ІІ п. 2.2	<i>За матеріалами інвентаризації: До складу робочих інвентаризаційних комісій можуть бути включені члени інвентаризаційної комісії</i>

Рис. 3.10. Схема функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні відповідальності керівника підприємства. Джерело: згруповано автором

Нормативні акти: Р. II п. 2.3	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> затверджує розпорядчим документом голову і склад робочих інвентаризаційних комісій
Нормативні акти: Р. II п. 3	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> затверджує розпорядчим документом об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації у звітному році
Нормативні акти: Р. II п. 20	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Підприємства можуть утворювати уповноважені комісії (призначати відповідальних осіб) з метою аналізу результатів інвентаризації активів і зобов'язань на предмет їх відповідності критеріям визнання і оцінки, вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародних стандартів та інших актів законодавства
Нормативні акти: Р. II п. 22	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Підприємства можуть визначати порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів у внутрішньому положенні, розробленому відповідно до цього Положення та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку
Нормативні акти: Р. III п. 1.4.	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Отримує від інвентаризаційної комісії (робочих інвентаризаційних комісій) відповідні матеріали щодо виявлених придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю
Нормативні акти: Р. IV	<i>Питання: Перевірка та оформлення результатів інвентаризації</i>
Нормативні акти: Р. IV п. 1	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Розглядає і затверджує протокол, що складається після закінчення інвентаризації, в якому відображаються інвентаризаційною комісією висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводяться в звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання
Нормативні акти: Р. IV п. 2	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Затверджує протокол інвентаризаційної комісії протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації
Нормативні акти: Р. IV п. 7	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Забезпечує у разі встановлення нестач або втрат, які виникли внаслідок зловживань, протягом 5 днів після їх встановлення передачу відповідних матеріалів правоохоронним органам, а на суму виявлених нестач і втрат - подання цивільного позову

Рис. 3.10. Продовження схеми функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні відповідальності керівника підприємства. Джерело: згруповано автором

Склад інвентаризаційної комісії (далі – ІК), а в разі необхідності – і склад робочих інвентаризаційних комісій (далі – РІК), також затверджується керівником, який може очолити комісію в окремих випадках, наприклад, коли керівник веде бухгалтерський облік, або призначити головою комісії керівника структурного підрозділу. Слід зазначити, що саме системний підхід керівника підприємства (рис. 3.10), до вирішення питань відбору працівників для участі в ІК, залучення спеціалістів різних напрямів і служб, які розуміються на активах, їх обліку, забезпечує достовірність результатів РІ.

Крім того, залучення до складу комісій членів ревізійних комісій забезпечує додатковий рівень контролю на усіх етапах проведення РІ та оформленні її результатів. Керівником при необхідності або на підтримання пропозицій керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера та інших відповідальних працівників може бути затверджений внутрішній «Порядок (положення) проведення РІ активів і зобов'язань та оформлення її результатів», розроблений відповідно до умов діючих нормативно-правових актів та особливостей організації виробничого процесу підприємства.

Суб'єкт господарювання формує комісії для проведення критичного або оцінюючого аналізу змісту результатів здійснення РІ в контексті їхньої відповідності нормативам та законодавству в цілому [32]. Так, на наш погляд, доцільно затвердити склад комісії зі встановлення ліквідаційної вартості основних засобів.

У разі отримання керівником від ІК, РІК даних щодо наявності об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких становить «0», але які продовжують використовуватися, за результатами роботи зазначеної комісії можна оперативно встановити ліквідаційну вартість таких основних засобів та відобразити результат в бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Також, на підсумковому етапі, відповідальністю керівника є затвердження протоколу, який містить основні результати та висновки проведеної РІ, та, у разі виявлення фактів нестач або наявних втрат, які виникли в результаті здійснення порушень чи зловживань, забезпечити передачу

відповідних матеріалів правоохоронним органам.

ІК, РІК (рис. 3.11) після затвердження їх складу також проводять певну підготовчу роботу, а саме: уточнюється наявність технічної документації на основні засоби, первинних документів щодо їх передачі («в оренду, на зберігання, у тимчасове користування тощо») [32] та у разі встановлення невідповідностей вносяться необхідні зміни.

Наприклад, ІК під час підготовчого періоду шляхом дослідження документів, що підтверджують право власності на земельні ділянки, виділені для розміщення закладу, додатково може встановити, чи проводилася їх експертна грошова оцінка, у разі її наявності, разом із бухгалтерською службою звірити з даними бухгалтерського обліку, та при встановленні розбіжностей корегувати відхилення. У разі відсутності експертної грошової оцінки земельних ділянок комісія може зазначити про таке в протоколі для прийняття керівництвом підприємства необхідних заходів.

Таким чином, за умов формування якісного складу ІК, який включає працівників бухгалтерської служби, господарських структур та членів ревізійної комісії, можливо вже на стадії підготовки до проведення РІ визначити, що земельні ділянки відображені в обліку з порушенням чинного законодавства, або, у разі відсутності експертної оцінки земельної ділянки взагалі, можливо відобразити зазначене в протоколі, складеному за результатами проведеної РІ, для прийняття подальших дій керівництвом підприємства.

Затверджений порядок проведення РІ певним чином обмежує діяльність працівників, що входять до її складу. Так, РІ може проводитися комісією тільки у повному її складі, при цьому забезпечується охоплення суцільним порядком усіх видів зобов'язань та усіх активів суб'єкта господарювання незалежно від місця їх розташування.

Голова та члени ІК, РІК відповідають за правильність проведення усіх етапів РІ, повноту і точність врахування, і відображення у звітах інформації, вірне оформлення підсумків РІ.

Також, в ході РІ об'єктів здійснюється перевірка й документально підтверджуються фактична їх наявність, реальний стан, встановлюється відповідність критеріям визнання і оцінювання [32]. Також, визначаються об'єкти, які функціонально змінили свої початкові якості за рахунок часткової їх втрати та зміни споживчих властивостей. Чітке дотримання зазначеної норми полегшить визначення історії активу, допоможе відстежити період та причини його невикористання, що призвели до необхідності списання зазначеної матеріальної цінності.

Слід зазначити, що члени ІК мають повноваження вибірково перевіряти якість дій РІК, враховуючи при цьому значущість окремих ТМЦ. На наш погляд, зазначений рівень додаткового контролю підвищує якість проведення РІ.

Отже, схема функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні відповідальності ІК, РІК наведено на рис. 3.11. Одне питання, яке досить рідко порушується з позиції науки, – це кількісний та якісний склад ІК, хоча саме професіоналізм учасників комісії, їх рівень знань, досвіду на період перевірки, навіть стан здоров'я, вмотивованість сумлінно ставитися до службових обов'язків тощо суттєво впливає на результати не тільки проведення РІ.

Також завжди вимагає уваги питання узгодженості членів комісії між собою з погляду прийняття підсумкового рішення, готовності до співпраці та обміном досвіду, наявності поваги до керівника та підлеглих. На жаль, методологія обліку та жодна методика проведення економічної експертизи не враховує людський фактор, який здійснює суттєвий вплив на прийняття рішень на різних етапах взаємодії.

Рівень відповідальності	Інвентаризаційні комісії (робочі інвентаризаційні комісії)
Нормативні акти: Р.ІІ	Питання: Організація та основні правила проведення інвентаризації
Нормативні акти: Р.ІІ п. 1	За матеріалами інвентаризації: проводить інвентаризацію повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально відповідальної особи
Нормативні акти: Р.ІІ п.2.5	За матеріалами інвентаризації: У разі створення робочих інвентаризаційних комісій) <i>інвентаризаційна комісія</i> : організовує проведення інвентаризацій і здійснює інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій; здійснює контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації активів і зобов'язань за рішенням керівника підприємства; перевіряє правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання; при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводить за рішенням керівника підприємства повторну інвентаризацію; розглядає причини виявлених нестач та втрат від псування активів, формує пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відображає відповідну інформацію у протоколі. Робочі інвентаризаційні комісії: здійснюють інвентаризацію активів у місцях зберігання та виробництва; разом з бухгалтерською службою беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і лишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку; оформлюють протокол, в якому наводиться інформація, що вимагається при складанні протоколу інвентаризаційної комісії
Нормативні акти: Р. ІІ п. 4	За матеріалами інвентаризації: Голова і члени інвентаризаційної комісії (робочих інвентаризаційних комісій) забезпечують додержання правил проведення інвентаризацій, повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) даних про фактичні залишки активів та повноту відображення зобов'язань, правильність та своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації
Нормативні акти: Р. ІІ п. 6	За матеріалами інвентаризації: Голова інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів), із зазначенням «До інвентаризації на (дата)». Для бухгалтерської служби ці документи є підставою для визначення залишків активів на початок інвентаризації за даними обліку

Рис. 3.11. Схема функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні ІК, РІК.

Дджерело: згруповано автором

Нормативні акти: Р. II п. 7	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Встановлює наявність активів при інвентаризації шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру. Переважування, обмір, підрахунок проводяться у порядку розміщення активів у приміщенні, де вони зберігаються. Визначення ваги (обсягу) навалочних матеріалів може проводитися на основі обмірів і технічних розрахунків. Акти обмірів і розрахунки додаються до інвентаризаційних описів
Нормативні акти: Р. II п. 10	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Складає окремі інвентаризаційні описи на активи, що знаходяться в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на ті активи, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці)
Нормативні акти: Р. II п. 11	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Бюджетні установи на активи, які їм не належать, але знаходяться в їх розпорядженні, також складають окремі описи з розподілом: на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання, комісію, переробку тощо
Нормативні акти: Р. II п. 13	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Після закінчення інвентаризації, проведеної робочими інвентаризаційними комісіями, інвентаризаційною комісією за участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально відповідальних осіб можуть проводитись контрольні перевірки, але обов'язково до відкриття складу, де проводилась інвентаризація
Нормативні акти: Р. II п. 18	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами
Нормативні акти: Р. II п. 19	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здаються до бухгалтерської служби для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації
Нормативні акти: Р. III	<i>Питання: Порядок інвентаризації активів та зобов'язань</i>
Нормативні акти: Р. III п.1.1	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> До початку інвентаризації перевіряються: наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби; наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування. При виявленні розбіжностей і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації вносяться відповідні виправлення й уточнення

Рис. 3.11. Продовження схеми функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні відповідальності ІК, РІК. Джерело: згруповано автором

Нормативні акти: Р. III п.1.4	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> У разі виявлення придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) передає відповідні матеріали керівнику підприємства
Нормативні акти: Р. III п.1.5	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> У разі виявлення об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису відсутні відомості і технічні показники про такі об'єкти вносяться, наприклад, так: про будівлі - зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо. Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.
Нормативні акти: Р. III п.1.7	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Інвентаризаційною комісією (робочою інвентаризаційною комісією) перевіряється правильність присвоєння інвентаризаційних номерів
Нормативні акти: Р. I п.6	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Суцільною інвентаризацією охоплюються всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану. Також інвентаризації підлягають активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи

Рис. 3.11. Продовження схеми функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні відповідальності ІК
РІК. Джерело: згруповано автором

Бухгалтерія забезпечує здійснення РІ як процедурно, так і інформативно на всіх етапах, рис. 3.12. Так, представники бухгалтерії, як правило, входять до складу ІК.

Рівень відповідальності	Бухгалтерська служба
Нормативні акти: Р.ІІ п.1	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Представники бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії, суб'єкта підприємницької діяльності - фізичної особи, яка здійснює ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на договірних засадах) можуть входити до складу інвентаризаційної комісії
Нормативні акти: Р.ІІ п.2.1	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> представники бухгалтерської служби можуть включатися до складу робочих інвентаризаційних комісій
Нормативні акти: Р.ІІ п.19	<i>За матеріалами інвентаризації :</i> Отримує від інвентаризаційної комісії після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. Кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних інвентаризаційного опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Також бухгалтерська служба підприємства проводить перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах (актах інвентаризації). Виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) і матеріально відповідальних осіб. На останній сторінці інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) робиться відмітка про перевірку цін, таксування та підрахунки результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку
Нормативні акти: Р.ІІ п.20	<i>За матеріалами інвентаризації :</i> Бухгалтерською службою складаються звіряльні відомості активів і зобов'язань, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації)
Нормативні акти: Р.ІV	<i>Питання: Перевірка та оформлення результатів інвентаризації</i>
Нормативні акти: Р.ІV п.3	<i>За матеріалами інвентаризації :</i> На підставі затвердженого протоколу результати інвентаризації інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація

Рис. 3.12. Схема функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні відповідальності бухгалтерської служби

Джерело: згруповано автором

Крім того, бухгалтерія перевіряє зміст актів РІ, вказує кількісні та

вартісні показники за обліковими даними, шляхом співставлення визначають відхилення між обліковими та інвентаризаційними даними, у випадку встановлення таких, виправляються помилки, що відображається у змісті звіряльних відомостей [32]. Своєчасне відображення в обліку результуючих показників здійснення РІ, що також забезпечує бухгалтерська служба, має суттєве значення, оскільки часові розриви порушують достовірність фінансової звітності.

Обов'язковим є присутність МВО при здійсненні всіх етапів РІ (рис. 3.13).

Рівень відповідальності	Матеріально-відповідальні особи
Нормативні акти: Р.ІІ п.1	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Є присутні при проведенні інвентаризації
Нормативні акти: Р.ІІ п.12	<i>За матеріалами інвентаризації:</i> Якщо матеріально відповідальні особи виявлять після інвентаризації помилки в інвентаризаційних описах, вони повинні негайно (до відкриття складу) заявити про це інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії), яка після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження проводить виправлення помилок
Нормативні акти: Р.ІІ п.18	<i>За матеріалами інвентаризації :</i> Інвентаризаційні описи (акти) підписуються матеріально відповідальними особами. Матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. При проведенні інвентаризації у разі зміни матеріально відповідальної особи та особа, яка приймає активи, дає розписку про отримання активів, а та, яка передає, - про передачу активів

Рис. 3.13. Схема функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні відповідальності МВО

Джерело: згруповано автором

На рівні з бухгалтерією, після формування основних результатів інвентаризаційних описів МВО також перевіряють вказану в них інформацію, та, у разі виявлення помилки, інформують про це членів ІК, які після перевірки у разі підтвердження виправляють їх. МВО засвідчують розпискою, що вони

були присутніми при здійсненні перевірки активів.

Міністерства, органи виконавчої влади безпосередньо регламентують на державному рівні стандарти, нормативи тощо, інформаційно-регуляторне поле, в якому функціонують підприємства. Ними розроблено методичні рекомендації як для ведення обліку ТМЦ, так і проведення економічної експертизи матеріалів РІ, узгодженість положень яких безпосередньо впливає на якість результатів (рис. 3.14).

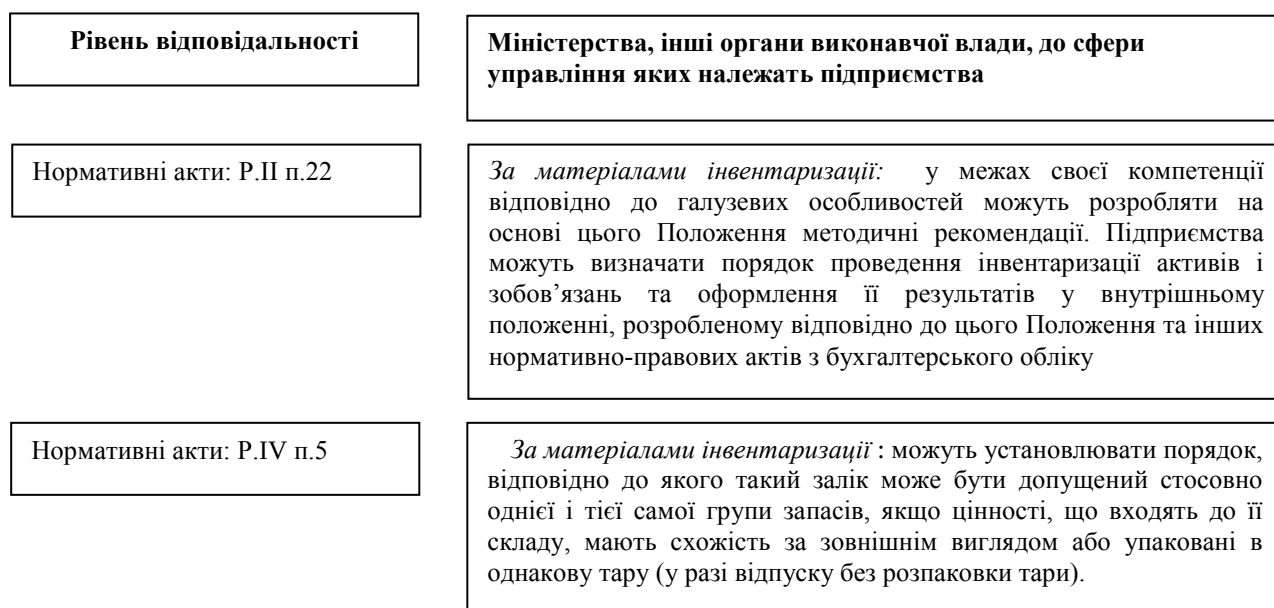


Рис. 3.14. Схема функціонального розподілу при проведенні РІ на рівні відповідальності Міністерства, інших органів виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства

Джерело: згруповано автором

Таким чином, нами визначено порядок дій учасників РІ у кожний окремо визначений етап її проведення, що в цілому систематизує виконання функцій усіма учасниками за рівнями їх відповідальності. Зазначене дає змогу спростити проведення економічної експертизи шляхом «наскрізного дослідження встановлених взаємозв'язків між учасниками за рівнями їхньої відповідальності, неузгодженість дій на окремому рівні» свідчитиме про порушення й на інших рівнях, що значно пришвидшить та звузить

пошук експерта.

Отже, забезпечується системність, точність, логічність, достовірність та швидкість формування висновків експертизи. При цьому, на наш погляд, доцільно коло питань, які досліджуються ДАСУ при проведенні перевірки правильності проведення РІ, доповнити наступним: якість організації підготовчого етапу РІ, оскільки встановлені порушення формування та проведення підготовчого етапу слугують непрямим сигналом та, в результаті, призводять до порушень на подальших етапах проведення РІ. Тобто, підготовчий етап характеризує якість проведення РІ в цілому, рівень сумлінності та відповідальності працівників. Методика визначає правомірність та порядок дій окремих учасників за певні періоди шляхом використання чітко визначених питань. Таким чином, запропонована модель проведення перевірки виглядає так, як це представлено в табл. 1 Додатку В.

У разі необхідності скоротити оцінювання без пониження якості кінцевого результату, пропонується застосування Методу зрізів по етапах. Застосування даного методу передбачає розуміння чітко визначених етапів проведення РІ та кола питань, відповідаючи на які експерт будує висновок щодо вирішення питань, поставлених на початку. Модель перевірки правильності проведення РІ шляхом проведення зрізів по етапах наведена у табл. 3.2. Так, на наш погляд, при скороченому підході оцінювання доцільно мати відповідь на питання, чи суцільним порядком проведена РІ, для чого необхідно співставити інвентарні описи з оборотними відомостями по субрахунках, дані книги «Журнал-головна», дослідити акти-прийому передачі, накази, накладні тощо для встановлення фактів передачі майна на відповідальне збереження тощо.

Відповідь на питання, чи був присутній під час РІ повний склад комісії, також на наш погляд є важливим та визначає достовірність результатів. З метою підтвердження повного складу заявленої комісії під час РІ необхідно дослідити накази (на надання відпустки, на відрядження), таблиці обліку робочого часу.

Запропонована модель (зрізи по етапах)

Методичного підходу проведення судово-економічної експертизи при дослідженні матеріалів обов'язкової річної інвентаризації (бюджет)

№ з/п	Документи, що підлягали дослідженню	Найменування питання	Висновок Так/ні
1. «Перевірка наявності розпорядчого документу, виданого керівником підприємства на проведення інвентаризації, дослідження його відповідності основним вимогам діючого законодавства»			
«Розпорядчий документ керівника щодо проведення річної обов'язкової інвентаризації»	«Чи затверджено склад інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії)?»		
	«Чи наведено перелік об'єктів та строки проведення річної інвентаризації у звітному році?»		
	«Чи підтверджено документально дотримання термінів проведення Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності до дати балансу?»		
2. «Дослідження матеріалів інвентаризації (інвентарні описи, протоколи, , звіральні відомості тощо) щодо відповідності їх оформлення основним вимогам діючого законодавства»			
«Інвентарні описи, протоколи, звіральні відомості тощо»	«Чи підтверджується документально оформлення інвентаризаційних описів, актів інвентаризації, звіральних відомостей та інших документів відповідно до вимог, установлених»: -«положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05.06.1995 р. за № 168/704 (із змінами)»; -«положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 »; -«наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572 зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 06.07. 2015 р. за № 788/27233 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації»»		
3. «Організація проведення інвентаризації»			
«Співставлення інвентарних описів та даних книги «Журнал-головна», оборотних відомостей, облікових даних»	«Чи суцільним порядком під час інвентаризації охоплено всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження?»		
«Звіральна відомість результатів інвентаризації запасів»	«Чи включено до відомостей виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів?»		
«Акт про результати інвентаризації наявних коштів, що зберігаються»	«Чи складено інвентаризаційною комісією Акт про результати інвентаризації наявних коштів, що зберігаються?»		
«Акти звіряння розрахунків із дебіторами та кредиторами»	«Чи підтверджується документально підприємствами-дебіторами та кредиторами заборгованість на дату проведення інвентаризації?»		
«Дані бухгалтерського обліку, оборотні відомості за відповідними субрахунками, книга «Журнал-головна»»	2Чи підтверджується документально відображення результатів інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація?»		

Продовження таблиці 3.2

«Співставлення матеріалів інвентаризації (інвентарні описи, протоколи, звіряльні відомості тощо) із нормами законодавства з відповідних напрямів»	«Чи підтверджується документально дотримання керівником установи порядку врегулювання розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань та даними бухгалтерського обліку?»	
2Співставлення матеріалів інвентаризації (інвентарні описи, протоколи, звіряльні відомості тощо) із нормами законодавства з відповідних напрямів2	«Чи підтверджується документально визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей відповідно до законодавства»	
«Дослідження листування, наказів, співставлення з матеріалами інвентаризації»	«Чи підтверджується документально передача правоохоронним органам відповідних матеріалів протягом 5 днів після встановлення нестач і втрат, а на суму виявлених нестач і втрат подання цивільного позову?»	

Джерело: згруповано автором

Крім того, необхідно дослідити порядок оцінювання лишків та нестач, чи дотримано норми законодавства, наявність актів грошових коштів, дебіторської та кредиторської заборгованості, при цьому необхідно встановити, чи підтверджені залишки. Також необхідно перевірити, в якому періоді відображено результати РІ.

Таким чином, зазначені питання є критеріями, які визначають зріз правильності проведення РІ в короткий термін, після чого можна проводити процедуру за більш уточненою схемою. Представимо наочно структурно-функціональну модель проведення економічної експертизи матеріалів РІ (рис. 3.15).

Пропонована структурно-функціональна модель проведення економічної експертизи матеріалів РІ формується з 8 блоків, що описують структуру економічної експертизи, множини рівнів відповідальності та етапів проведення РІ, множину нормативних документів у розрізі функцій учасників, метод, що застосовує економічний експерт, зокрема, наскрізне оцінювання здійснюється у розрізі функцій учасників методами співставлення та порівняння.

При цьому, формування висновку експерта за рівнями відповідальності та етапами проведення РІ здійснюється швидше за рахунок скорочення втрат часу у результаті скорішого встановлення причинно-наслідкових дій окремо за

учасниками проведення РІ.



Рис. 3.15. Структурно-функціональна модель проведення економічної експертизи матеріалів річної інвентаризації (де В – бухгалтерія, К – керівник, О – матеріально-відповідальні особи, V – владні структури; Р – початковий, О – основний, R – підсумковий; Е – мета експертизи, Р – експерт, М – метод проведення експертизи, N – відповідне нормативно-правове забезпечення, t – період дослідження). Джерело: пропозиції автора

Підставою та узагальнюючим зв'язком результатів оцінювання виконання функцій учасниками виступають нормативні положення, спираючись на окремі норми яких експерт встановлює ступінь відхилення та їх наслідки. В результаті зміст експертного висновку має системний характер, що вкрай важливо при доведенні в судовому порядку поглядів та логіки побудованих висновків.

3.2. Удосконалення методики проведення економічної експертизи заробітної плати

Заробітна плата в економіці виступає регулятором трудових відносин, визначальна цінність її полягає у мотивуванні зацікавленості сторін щодо спільної діяльності. Показники як динаміки, так і структури, відіграють вагомую роль при дослідженні обсягів заробітної плати, економічний зміст яких інтерпретується з урахуванням інших соціально-економічних факторів, видів професійної діяльності, розміру суб'єкта господарювання, його форми власності, фінансового стану тощо. Наразі на політику формування та виплати заробітної плати в Україні негативно впливають не лише кризові явища, а і внутрішні фактори, які або історично склалися, або є результатом особливостей ведення певного виду економічної діяльності, форми власності чи корпоративної, соціо-організаційної культури суб'єктів господарювання.

Для підтвердження актуальності теми дослідження проаналізуємо основні показники оплати праці в Україні за видами економічної діяльності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Динаміка обсягів витрат на оплату праці підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за період 2016–2018 рр.

Найменування показника за видами економічної діяльності	Код за КВЕД–2010	2016 р.	2017 р.	ТР, %	2018 р.	ТР, %
Усього, млн. грн.		360831,3	472764,7	131,02	597536,8	126,39
у тому числі:						
«сільське, лісове та рибне господарство»	A	27093,9	36028,2	132,98	44770,0	124,26
«промисловість»	B+C+D+E	150162,0	190349,4	126,76	237788,1	124,92
«будівництво»	F	10402,2	14925,3	143,48	19713,8	132,08
«оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів»	G	56735,8	79120,1	139,45	98463,1	124,45

Продовження таблиці 3.3

«транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність»	H	51521,6	68108,7	132,19	87462,3	128,42
«тимчасове розміщування й організація харчування»	I	3187,1	4837,0	151,77	5972,1	123,47
«інформація та телекомунікації»	J	14513,2	18718,0	128,97	22557,1	120,51
«фінансова та страхова діяльність»	K	3793,4	5103,7	134,54	6196,4	121,41
«операції з нерухомим майном»	L	6924,9	8996,5	129,92	10987,0	122,13
«професійна, наукова та технічна діяльність»	M	17225,1	21133,1	122,69	27015,2	127,83
«діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування»	N	10461,5	14430,7	137,94	15921,0	110,33
«освіта»	P	766,2	1008,6	131,64	1190,8	118,06
«охорона здоров'я та надання соціальної допомоги»	Q	3707,6	4960,0	133,78	14149,4	285,27
«мистецтво, спорт, розваги та відпочинок»	R	3592,2	3980,3	110,80	4227,9	106,22
«надання інших видів послуг»	S	744,6	1065,1	143,04	1122,6	105,40

Джерело: узагальнено автором за даними [7]

За даними табл. 3.3 спостерігаємо зниження темпів росту витрат на оплату праці за підприємствами всіх видів діяльності протягом досліджуваного періоду. Так, у 2017 р. показник становив 131,02 млн грн, тоді як у 2018 р. – 126,39%. Темпи росту оплати праці професійної, наукової та технічної діяльності становили у 2017 р. 122,69%, у 2018 р. – 127,83%, охорони здоров'я та надання соціальної допомоги 133,78% – у 2017 р., 285,27% – у 2018 р., що пов'язано з реформами в Україні.

Зауважимо, що наявні дані не враховують інфляційний вплив, тому реальне зниження темпів росту обсягів витрат на оплату праці є значно більшим.

Крім того, зауважимо, що у 2016–2017 рр. частка витрат на оплату праці становила майже 83% від витрат на персонал, фонд основної заробітної плати – 57,3%, додаткової заробітної плати – 37%, частка інших заохочувальних та компенсаційних виплат – 5,7% [5]. Зазначене доводить вагомість джерела формування даних сум та пріоритетність заробітної плати як виду основного доходу для особистого бюджету персоналу, тому розмір її нарахування та

сплати виступає об'єктом для як обліку, так і для контролю, зовнішнього та внутрішнього.

Розглянемо динаміку обсягів фонду оплати праці усіх працівників по Україні за видами економічної діяльності у 2018 році (рис. 3.16).

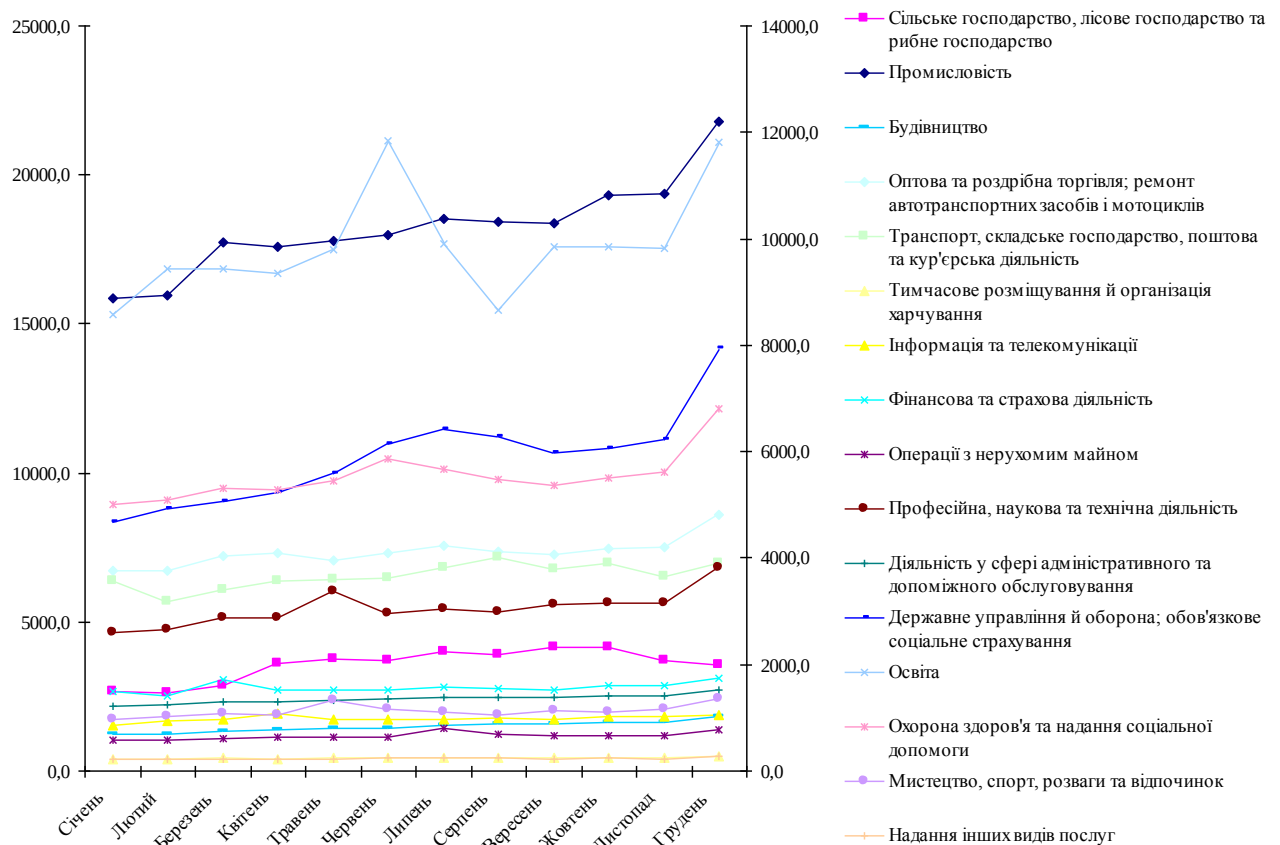


Рис. 3.16. Динаміка обсягів фонду оплати праці працівників по Україні за всіма видами економічної діяльності у 2018 році

Джерело: побудовано автором за даними [8]

Загалом, за 2018 р. темп росту обсягів фонду оплати праці усіх працівників становив 134,64 млн грн. Найбільше значення приросту досліджуваного показника у 2018 р. зафіксовано у секторах національної економіки: державного управління й оборони, а також обов'язкового соціального страхування (темп росту становив 170,1%); будівництва (темп росту склав 147,68%), професійної, наукової та технічної діяльності (темп росту склав 147,37%).

Найменше значення приросту показника у 9% представлено у секторі

транспорту, складського господарства (17,57%), у фінансах та страхової діяльності (22,39 %) в інформації та телекомунікації. Дослідимо динаміку середньої заробітної плати в Україні (рис. 3.17). Загалом, темп росту середньої заробітної плати за видами економічної діяльності у 2016 р. становив 148,44 %, у 2017 р. – 146,09 %, у 2018 р. – 137,1 %. Таким чином, встановлено, що темпи росту досліджуваного показника зменшуються щороку в умовах інфляції та наявності заборгованості щодо заробітної плати, також і за рахунок зниження ділової активності суб'єктів господарювання.

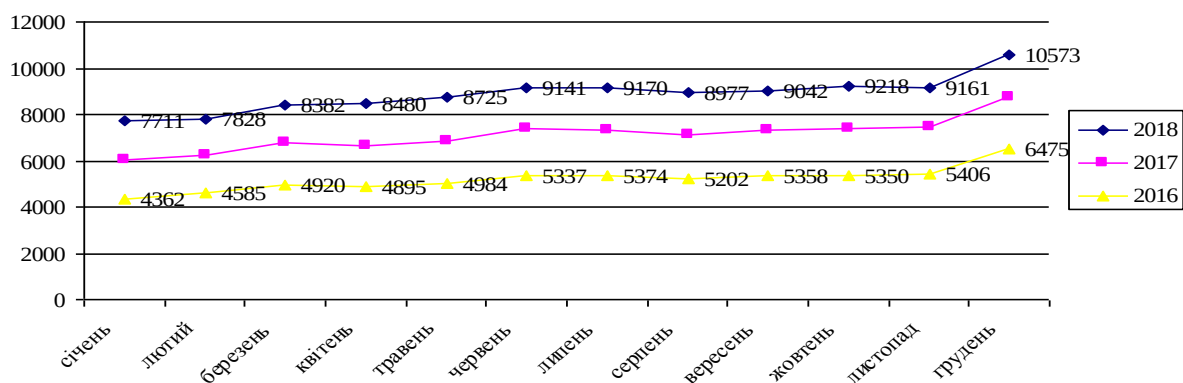


Рис. 3.17. Динаміка середньої заробітної плати за видами економічної діяльності за місяць

Джерело: побудовано автором за даними [8]

Отже, заробітна плата виступає об'єктом контролю з кількох сторін: роботодавця, найманого працівника та зовнішніх контролюючих органів. Особливості тлумачення норм правової бази та суб'єктивність поглядів зацікавлених осіб зумовлюють появу конфліктних ситуацій з приводу неправильності нарахування, відрахування, виплати та наявності заборгованості заробітної плати.

Так, відповідно до результатів проведення перевірок органами ДФК України встановлено основні фінансові порушення, що призвели до втрат, серед яких фінансові втрати в результаті незаконного нарахування та виплат заробітної плати з нарахуванням, табл. Так, тенденція обсягів зайво сплачених сум заробітної плати нестабільна. У 2016 р. значення показника становило

111,7 млн грн – тоді, як темп росту показника у 2017 р. становив 107,79%, у 2018 р. – 92,11%. У свою чергу, суми зайво сплачених внесків до державних цільових фондів, як похідна від сум заробітної плати також наявні у 2016 р. в обсязі 42,7 млн грн, проте, динаміка показника – низхідна.

Таблиця 3.4

Результати діяльності органів ДФК України

Найменування показника	2016	2017	ТР, %	2018	ТР, %
Проведення незаконних (зайвих) виплат по заробітній платі, млн грн	111,7	120,4	107,79	110,9	92,11
Сплата внесків до державних цільових фондів по незаконних сумах по оплаті праці або за завищеною ставкою збору, млн грн	н/д	40,3	-	35,1	87,09

Джерело: узагальнено автором за даними [8]

Так, темп росту у 2017 р. становив 94,38%, у 2018 р. – 87,10%. При цьому, інформацію щодо сум та кількості встановлених випадків недоотримання фізичними особами заробітної плати статистична звітність за аналогічний період не містить.

Статистичні дані демонструють і підтверджують актуальність проблемних питань як ведення обліку заробітної плати, ефективності внутрішнього контролю, якості перевірок контролюючими органами, так і достовірності експертних висновків щодо вірності відображення в обліку нарахування, сплати, відрахувань із заробітної плати, наявної заборгованості.

Наявні порушення є результатом впливу ризиків, що виникають на кожному з етапів нарахування та виплати заробітної плати, прийняття відповідних управлінських рішень. Спектр статистично визначених ризиків та бази даних порушень формує множину типових завдань та питань для контролюючих органів, економічних експертів.

Заробітна плата як об'єкт досліджування визначається кортежем таких параметрів, як:

$$\langle A, P, T, S, D, R \rangle, \quad (3.1)$$

де А – адресність, Р – розмір, Т – періодичність виплат, S – структура, D –

джерело формування, R – ризики.

Так, адресність визначає належність виплати конкретній найманій особі, яка характеризується за кваліфікацією та стажем роботи. Розмір заробітної плати та її структура визначаються в межах тарифної сітки, внутрішніх розпоряджень та принципів матеріального заохочення суб'єктів господарювання. Періодичність виплати заробітної плати визначається стандартними та внутрішньо прийнятими нормативно-правовими актами суб'єктів господарювання. Джерела формування заробітної плати визначаються стандартами бухгалтерського обліку та прийнятою стратегією фінансового планування.

Неузгодженість цілей при взаємодії між найманими працівниками та винаймателями призводить до конфліктних ситуацій з приводу окремих параметрів заробітної плати. В результаті, для вирішення спірних питань зацікавлена особа може залучити зовнішніх фахівців для підтвердження або спростування результатів нарахування, відрахувань чи виплати заробітної плати, наявності заборгованості, тому кожен параметр формує множину загальних та уточнюючих питань, розкриття яких дає змогу обґрунтувати вирішення поставленого завдання. Побудуємо дерево питань експерта з приводу визначення кола кочових питань про стан заробітної плати (рис. 3.18).

Отже, структура дерева питань визначається такими складовими як: параметри, питання, підпитання та приклади. Така структура на практиці на прикладі конкретного підприємства повинна уточнюватися до кількох рівнів підпитань, з метою покращення функціонування системи внутрішнього контролю, спрощення процедури самоаналізу та самооцінювання – й таким чином, проведення економічної експертизи.

У разі наявності на коновому підприємстві схеми дерева питань та періодичного оцінювання за ним визначеного кола аспектів не тільки з приводу формування та виплати заробітної плати, ефективність внутрішнього контролю була значно вищою, а процедури зовнішнього контролю проходили простіше, скоріше та результативніше.



Рис. 3.18. Загальна структура дерева питань для експерта

Джерело: пропозиції автора



Рис. 3.18. Продовження загальної структури дерева питань для експерта

Джерело: пропозиції автора

Недосконалість організації внутрішнього контролю в період його становлення з метою зменшення вірогідності формування системних ризиків вимагає проведення систематичного оцінювання правильності ведення операцій.

Стан організації системи внутрішнього контролю вимагає уваги з погляду системності проведення відповідних заходів та їхньої якості. Неякісний самоаналіз або його відсутність є результатом недостатнього використання даного методу, негативно впливає на діяльність суб'єктів господарювання та призводить до суттєвих порушень, що виявляються при його перевірці (аудит, ревізія тощо), й формує додаткові ризики для підприємства за рахунок виявлення наявних системних порушень.

Наприклад, при нарахуванні заробітної плати не здійснено належний контроль за обліком спеціального педагогічного стажу, як наслідок, за виплатою надбавки за вислугою років, що в результаті призводить або до зайвої виплати або до недоплати заробітної плати.

Враховуючи, що відбір підприємств для проведення зовнішнього контролю здійснюється шляхом ризикоорієнтованого планування, вірогідність виявлення помилки зменшується за рахунок скорочення кількості заходів, тому разова помилка з часом стає системним порушенням, фінансові наслідки накопичуються і в результаті можуть стати значними за обсягами для суб'єктів господарювання.

Враховуючи фактори сьогодення, тема заборгованості із виплати заробітної плати є достатньо актуальною в Україні. Крім того, соціальний аспект зазначеного питання є досить важливим та збільшує негативне навантаження на суспільно-трудові відносини.

Кримінальна відповідальність, передбачена діючим законодавством [19], за безпідставну не виплату заробітної плати більш як за один місяць, в умовах кризи в державі збільшує вірогідність судових позовів за результатами проведених ревізій та перевірок, та, в результаті, необхідності проведення економічних експертиз з цього питання.

Порядок та методи проведення судової експертизи такого виду визначено відповідними методиками: методикою «Загально-методичні підходи до експертного дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій» (код 11.0.42), «Методика експертного дослідження фінансової можливості підприємств і організацій погашення заборгованості по виплаті заробітної плати» (реєстраційний код 11.0.47); «Методики проведення судових експертиз від 03.03.2010 року «Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз»» (реєстраційний код – 11.0.08) [42].

При цьому, експерт повинен надати відповіді на коло питань, які визначені нормативними документами, що визначають хід його роботи.

На першому етапі перевірки документів бухгалтерського обліку перевіряється порядок фактичного нарахування та виплати заробітної плати, в тому числі даних, наданих для нарахування заробітної плати.

Так, порядок та строки виплати заробітної плати суб'єктів господарювання, в тому числі, в натуральній формі, організація системи преміювання, перелік надбавок та доплат тощо визначаються умовами Колективного договору (угоди) [40], діючому у досліджуваному періоді. Згідно штатного розпису відображається структура заробітної плати працівника, підтверджується включення його до штатного складу суб'єктів господарювання.

Обов'язковому дослідженню підлягає коло первинних документів (накази, розпорядження суб'єкту господарювання) щодо надання відпусток, направлення у відрядження та інші для обґрунтування відповідних виплат [37]. На підставі листків непрацездатності обчислюється допомога по тимчасовій непрацездатності, по вагітності та пологах [28].

Шляхом співставлення даних табелю обліку використання робочого часу [37] з доданими наказами (розпорядженнями) встановлюється кількість фактично відпрацьованого часу працівником за досліджуваний період, визначається правильність проведення розрахунку заробітної плати.

Також необхідно враховувати особливості обліку досліджуваного підприємства, зокрема, перелік обов'язкових документів може відрізнятися для окремих підприємств за рахунок затвердження додаткових внутрішніх документів.

Наступним, другим етапом є перевірка експертом правильності проведення розрахунку заробітної плати.

Відомість нарахування заробітної плати (зведена) [37] за відповідні періоди підлягає аналітичному дослідженню з метою встановлення повноти відображення усіх складових при нарахуванні та виплаті заробітної плати за фактично відпрацьований час (відпускних, допомоги з тимчасової непрацездатності, відрядження, утримання податків та зборів, згідно позовних заяв тощо) [37].

Слід зазначити, що відображення нарахування та виплати заробітної плати за даними бухгалтерського обліку досліджується в залежності від типу підприємства. Наприклад, для суб'єктів державного сектору вивчається рух по рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці», в тому числі по субрахунках 6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»; 6513 (6523) «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»; 6514 (6524) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»; по субрахунку «Розрахунки з депонентами» та інші [33], співставляється з даними «Книги аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендій», «меморіального ордеру № 5» «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» та оборотами по книзі «Журнал-головна» [36]. При цьому, необхідно відмітити, чи відображено заборгованість по заробітній платі на початок розрахункового періоду.

На етапі перевірки виплати заробітної плати перевіряється касові документи, в тому числі прибуткові та видаткові касові ордери, видаткові відомості. Крім того, необхідно дослідити відомість відправлення на депонент та книги депонентів за відповідний період.

Попередньо отримавши довідку про вичерпний перелік рахунків,

відкритих підприємством у періоді, що перевіряється, для виплати заробітної плати, вивчаються банківські виписки, при цьому аналізуються види надходжень у розрізі складових та напрями використання коштів в досліджуваному періоді, фіксуються залишки коштів на початок та кінець періоду. Також, досліджуються акти, накладні, що підтверджують виплату заробітної плати в натуральній формі.

Підтвердження зведених даних щодо обліку робочого часу відображається у статистичних формах, які також необхідно дослідити (форма державного статистичного спостереження № 1-ПВ «Звіт з праці» [38]).

Крім того, вивченню підлягає напрями та розміри відрахувань із заробітної плати, які необхідно співставити із затвердженими законодавством нормативами та звітністю, передбаченої законодавством, в тому числі податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) [39] та воєнний збір [36].

Окремі дослідники [11, 12] пропонують на даному етапі дослідження порівняти загальну суму залишку коштів із сумою заборгованості по заробітній платі, що склалася на відповідну дату. Результати порівняння можуть стати підґрунтям для формування висновку зацікавленими особами щодо наявності фінансової можливості сплатити заробітну плату в повному обсязі. Поряд з цим, на наш погляд, це рівняння є неспівставним, оскільки при цьому не враховується види надходжень, їхній розмір та структура відповідно до калькуляції, яка їх формує.

Отже, проводити аналіз лише за обсягами отриманих коштів або їхніми залишками на відповідну дату можливо лише у разі, якщо усі надходження передбачалися за розрахунками лише на виплату заробітної плати. Як правило, вартість продукції формується з урахуванням кількох статей витрат, в тому числі, зарплата з нарахуванням, придбання предметів та матеріалів, оплата комунальних послуг тощо.

Таким чином, безпідставно вважати призначення залишків на рахунках лише для виплати заробітної плати, тобто, констатувати наявність фінансових можливостей погашення заборгованості за обсягами залишків неможливо.

Наступним етапом є дослідження документів про економічну діяльність суб'єктів господарювання. Фінансові звіти, умови укладених договорів вивчаються з метою визначення загального фінансового стану суб'єктів господарювання. Також вивчається зміст документів фінансово-кредитних операцій.

Враховуючи значну кількість, індивідуальність кожного об'єкта та необхідність дотримання встановлених термінів для проведення експертизи, окремі дослідники пропонують «розробити та впровадити єдиний підхід, визначити «переліки питань та джерела доказів, за допомогою яких мають встановлюватися повнота і всебічність обставин справи» [12].

Зазначену тему розвиває наступний автор [11], висвітлюючи «основні підходи, якими слід керуватися під час проведення економічних досліджень з питань невиплати заробітної плати», та зазначаючи про необхідність застосування індивідуального підходу у кожному випадку [там само].

Проте, як вже зазначалося, наявна значна кількість видів суб'єктів господарювання, обсяги їхніх господарських операцій тощо, з метою систематизації та контролю фінансової інформації визначили стандарти ведення обліку. Зокрема, стандартизовано і облік заробітної плати – тому, на наш погляд, необхідно розробити уніфікований підхід проведення економічної експертизи з цього напрямку, при цьому враховуючи обсяги та види економічної діяльності суб'єкта господарювання, форму власності та типи операцій.

Таким чином, користуючись спеціальними знаннями, експерт, застосовуючи відповідні методи та способи дослідження, вивчає етапи процесу нарахування та виплати заробітної плати, досліджує документи, на підставі яких здійснювався процес, для отримання інформації, необхідної для складання висновку за результатами дослідження.

Представимо основні етапи формування та виплати заробітної плати відповідно до принципів бухгалтерського обліку (рис. 3.19). На наш погляд, доцільно встановлювати відхилення від норми за результатами дослідження кожного етапу процесу. В такому випадку висновки, накопичуючись, у

підсумку формують системний ризик, який може бути не встановленим у разі, якщо перевіряти його лише на останньому етапі без застосування глибокого аналізу.



Рис. 3.19. Основні етапи формування заробітної плати

Джерело: узагальнено автором за принципами ведення бухгалтерського обліку

Таким чином, документообіг складається у вигляді ланцюга результатів, кожна наступна ланка якого включає усі попередні та забезпечує достовірність загального документу в цілому. Відхилення на кожній ланці сигналізуватиме про порушення, у випадку невчасного усунення яких формуватимуться системні порушення, наслідки яких значно шкідливіші для підприємства. Тобто, достовірність висновку експерта є похідною від достовірності первинного документу, тому з метою обґрунтування доказу підтягується увесь ланцюг її формування. Так, у спрощеному вигляді процес нарахування та виплати заробітної плати складається з наступних етапів: збір та обробка даних; проведення розрахунку; виплата заробітної плати та складання звітності.

Відповідно до Розд. IV 4.15 «Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень», затвердженій «наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5» [18], зазначається, що

дослідницька частина висновку експерта повинна включати, крім інших складових застосовані «методи (методики) дослідження, умови їх застосовування», при цьому «Опис процесу застосовування інструментальних методів дослідження та проведення експертних експериментів» можуть представлятись у формі представлення остаточних результатів. На наш погляд, висвітлення методу, що застосовувався при дослідженні кожного етапу, дозволить краще оцінити якість проведеного дослідження.

Кожен метод, методологія реалізується за умов прийняття певних припущень, які загалом визначають умови його застосування та вірогідність достовірності отриманих результатів та визначається мірою точності та достовірності результатів його використання. Також, враховуючи чітко визначений вихідними документами термін проведення дослідження, доцільно застосовувати суцільний спосіб перевірки, що зменшить вірогідність помилок.

Пропонований підхід є уніфікованим, оскільки передбачає застосування загальних етапів формування заробітної плати, загальноприйнятних методів дослідження та сукупність обов'язкових документів. Подана система дій може бути уточненою для підприємств різних організаційно-правових форм діяльності, видів економічної діяльності, розміру підприємств тощо. Проте кожне експертне дослідження питань щодо заробітної плати повинно проводитися відповідно до загальної схеми: документи-етапи-методи-висновок. Принциповим у підході є те, що загальний висновок експерта необхідно формувати із урахуванням ланцюгової послідовності отримання кожного результату, що підвищує рівень достовірності загального висновку, демонструє логіку його побудови, та тим самим забезпечить його обґрунтованість.

Враховуючи вище зазначене, для наочності наведемо Методичний підхід до проведення економічної експертизи питань заробітної плати у табл. 3.5, структура якої формується з таких елементів, як попередньо визначені етапи формування заробітної плати та проведення економічної експертизи її питань з вказування переліку рекомендованих методів, мети та порядку дослідження, кінцевого висновку за кожним дослідженим документом.

Таблиця 3.5

Методичний підхід до проведення економічної експертизи питань заробітної плати

№з /п	Найменування документів	На підставі нормативного документу	Метод дослідження	Порядок дослідження	Мета дослідження	Висновок
Етап 1. «Перевірка даних, наданих для нарахування заробітної плати»						
1	«Колективний договір (угода)»	«Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-ХІІ «Про колективні договори і угоди»»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Визначення порядку та строків виплати заробітної плати, в тому числі в натуральній формі»	
2	«Штатний розпис»	«Ст. 64 Господарського кодексу України Лист Міністерства праці та соціальної політики України від 27.06.2007 № 162/06/187-07»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Перевірка включення працівника до структури організації, визначення розміру заробітної плати»	
3	«Накази (розпорядження) про надання відпустки, преміювання, відрядження тощо»	«Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці»»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Для обґрунтування відповідних виплат»	
4	«Листки непрацездатності»	«ст.31 Закону України від 23.09.1999 № 1105 «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування»»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Для обчислення допомоги по тимчасовій непрацездатності, по вагітності та пологах»	
5	«Табель обліку використання робочого часу типова форма П-5»	«Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці»»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Встановлення кількості фактично відпрацьованого часу за досліджуваний період»	Відхилення Так/ні
Етап 2. «Перевірка правильності проведення розрахунку заробітної плати»						
6	«Відомість нарахування заробітної плати (зведена)»	«Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 р. № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці»»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Дослідження повноти відображення усіх складових процесу»	
7	«Розрахунок допомоги по тимчасовій непрацездатності»	«Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 № 1266 «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням», із змінами»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Дослідження повноти відображення усіх складових процесу»	
8	«Розрахунок відпускних»	«Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР Порядок обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Дослідження повноти відображення усіх складових процесу»	
9	«Утримання із зарплати (позовні заяви), в тому числі аліменти,	«Виплати за виконавчими документами»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«Дослідження повноти відображення усіх складових процесу»	Відхилення Так/ні

	відшкодування»					
Етап 3. Перевірка порядку виплати заробітної плати						
10	«Перевірка касових документів (звіти касира, прибуткові касові ордери, видаткові касові ордери, видаткові відомості)»	«Положення про ведення касових операцій в національній валюті, затверджене постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 1482	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«З метою підтвердження належних виплат»	
11	«Відомість відправлення на депонент» «Книга депонентів»	2розд. III п. 31 Положення про ведення касових операцій в національній валюті, затверджене постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 1482	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«З метою підтвердження належних виплат»	
12	«Відомість перерахування заробітної плати на картрахунки; банківські виписки»	«Договір з банком (за умов виплати через банк)»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«З метою підтвердження належних виплат»	
13	«Акти, накладні, що підтверджують виплату заробітної плати в натуральній формі»	«ст. 23 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР»	Документальна перевірка Зіставлення	Суцільний	«З метою підтвердження належних виплат»	Відхилення Так/ні
Етап 4. «Перевірка звітності»						
14	«Форма № 1-ПВ «Звіт з праці»»	«Наказ Держстату України від 10.06.16 р. № 90 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Держстату України від 15 лютого 2017 р. № 39»	Документальна перевірка Зіставлення	суцільний	«Співставлення розрахункових та звітних даних»	
15	«Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. №1ДФ)»	«Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, затвердженого наказом Мінфіну від 13.01.2015 № 4, Розд. IV Податкового кодексу України»	Документальна перевірка Зіставлення			
16	«Військовий збір, Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (ф. №1ДФ)»	«Закон України від 31.07.2014 № 1621 «Про внесення змін до податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів»»	Документальна перевірка Зіставлення	суцільний	«З метою підтвердження належних виплат»	Відхилення Так/ні

Джерело: пропозиції автора

Крім того, наочність та прозорість схеми значно спрощує роботу експерта та мінімізує витрати часу, витраченого на дослідження, що йде на користь вчасного прийняття управлінських або судових рішень.

Наприклад, порядки нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних організаціях та госпрозрахункових підприємствах дещо різняться, тому в таких випадках необхідно уточнення загально прийнятого підходу. Так, бюджетні організації розраховують потребу асигнувань, необхідних для виплати заробітної плати, виходячи із штатного розпису на місяць та виділених асигнувань. При цьому кількість посад працівників у штатному розписі (наприклад, в закладах інтернатного типу, професійно-технічної освіти) формується в основному відповідно до типового штатного розпису, затвердженого нормативними документами для аналогічних закладів та кількості учнів.

Асигнування виділяються бюджетним організаціям згідно кошторису, при цьому використання бюджетних асигнувань відповідно затверджених напрямів контролює казначейство та відповідальні особи конкретного закладу. Таким чином, використання коштів не за призначенням, в тому числі, асигнувань, виділених на заробітну плату з нарахуванням, на інші потреби (придбання, оплата послуг) неможливо. Заробітна плата може бути не виплачена лише за умов недофінансування закладу.

При тому, порядок формування потреби на заробітну плату бюджетних закладів в основному є врегульованим з усіх напрямів, можна відмітити типові порушення, які встановлюються контролюючими органами при формуванні штатного розпису, та, в подальшому, можуть стати приводом для проведення судово-економічної експертизи для визначення правомірності висновків, зроблених ревізорами за результатами контрольних заходів щодо незаконного витрачання бюджетних коштів.

Розглянемо порушення щодо включення до штатного розпису понаднормативних одиниць посад працівників. Наприклад, посада прибиральника службових приміщень в досліджуваному об'єкті 1 визначається

відповідно до вимог, визначених «Типовими штатними нормативами спеціальних зальноосвітніх шкіл (шкіл-інтернатів) для дітей, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 05.12.2008 N 1105» [28], залежно від кількості обробної площі. При цьому, типовими штатами зазначено, що відповідна посада встановлюється з розрахунку одна одиниця на 400 кв. м. площі, яка оброблюється, і додатково по 0,25 одиниці на кожний підготовчий, I-IV класи.

У процесі оцінювання було встановлено, що при обґрунтуванні потреби закладом 1 було завищено розмір площі, що оброблюється, в результаті до штатного розпису необґрунтовано введено понаднормативні 4,7 штатні одиниці обробників службових приміщень. Так, закладом замість площі 5709,0 кв. м взято при розрахунку 7589,0 кв. м площі, яка обробляється (тобто на 1880,1 кв. м більше від фактичної). Як наслідок, зайво виділено бюджетних коштів у сумі 25844,13 грн, які профінансовано та виплачено, нарахування до державних цільових фондів склали 9355,57 грн.

За умов незгоди закладу щодо відшкодування зазначених порушень та відстоювання своїх інтересів у суді, можливо допустити проведення судово-економічної експертизи. При цьому, враховуючи положення чинного законодавства, зрозуміло, що експерт готує висновок, спираючись на відповідні методики, необхідні документи та не може проводити додаткові ревізійні дії. Тобто, достовірну кількість площі експерт може встановити шляхом дослідження підтверджуючих документів, в тому числі технічного плану БТІ, наказів по закладу тощо. Однак, зробити достовірний висновок, чи можливе обробляння встановленої загальної площі, на наш погляд, можливо лише за результатами фактичного огляду. Саме так можна виключити випадки змін у плані будівлі, своєчасно не внесені до плану, відсутності доступу до окремих приміщень тощо.

Таким чином, у разі, коли критерієм достовірності є матеріальні (натуральні) показники, висновок, наданий експертом без фактичного огляду

підтверджуючих обставин, є абсолютно достовірними тільки в межах досліджених ним підтверджуючих документів, достовірність яких і зумовлює достовірність результатів експертного висновку.

Також за результатами ревізії, проведеної на досліджуваному об'єкті 2, встановлено, що розрахунок потреби бюджетних асигнувань на виплату заробітної завищено внаслідок необґрунтованого введення до штатних розписів 1 ставки оператора заправної станції та 0,5 ставки гардеробника без наявності обладнаних заправної станції та гардеробу. В результаті зайво затверджено, виділено та витрачено коштів загального фонду державного бюджету в сумі 14588,5 грн., нарахування до державних цільових фондів склали 5281,03 грн.

У разі проведення судово-економічної експертизи експерту необхідно підтвердити або спростувати твердження ревізорів щодо відсутності в закладі заправної станції та гардеробу. При цьому, документально підтвердити їх наявність або відсутність можливо лише у випадку відображення їх за даними бухгалтерського обліку. Однак, гардероб, що, як правило являє собою огорожену частину приміщення для тимчасового зберігання верхнього одягу і є окремою одиницею на обліку може не перебувати та не мати власного інвентарного номеру. Також внаслідок низької виконавської дисципліни бухгалтерських працівників інформація про наявність гардеробу може бути не внесена до інвентарної картки будівлі закладу.

Крім того, наявність чи відсутність заправної станції також можна не підтвердити документально з аналогічних причин.

Таким чином, на наш погляд, у випадку, коли наявність та/або відсутність матеріальних (натуральних) показників, визначають достовірності висновку можливо забезпечити лише за умов підтвердження результатів документального дослідження даними фактичного огляду.

Також на досліджуваному об'єкті 3 встановлено введення до штатного розпису 2 посади водіїв автомобілів, які за даними бухгалтерського обліку списано у попередньому періоді, однак, за даними бухгалтерського обліку списання не відображено. Тобто, низька виконавська дисципліна

бухгалтерських працівників при нарахуванні працівникам заробітної плати призвела до наявності порушень із зазначеного питання.

Таким чином, відмічаються достатньо великі ризики при формуванні штатного розпису та включення посад відповідно до матеріальних нормативів (розмір площі, що прибирається, кількість обладнання тощо), достовірність яких необхідно підтвердити фактичним обстеженням.

У межах відсутності можливості здійснення фактичного огляду достовірність результатів експертного висновку є похідною від рівня достовірності первинних документів, тобто, відповідності їх змісту дійсності, реальному положенню речей. Експерт визначає відповідність запиту нормативним положенням. Обмеженість дій експерта-економіста через неспроможність здійснювати фактичний огляд об'єкта дослідження обумовлює доцільність врахування у його висновках цього факту, що змінюватиме сприйняття змісту висновку зацікавленими особами. Таким чином, достовірність висновку економічної експертизи характеризується та обмежується тільки з нормативно-правового погляду, що при встановленні реального положення речей недостатньо.

Результати експертного висновку на наш погляд необхідно тлумачитися з позиції того, що фактичний огляд експерт не здійснюється, тому нами прийнято, що достовірність висновків експерта є ключовим питанням проведення економічної експертизи, що зумовлює доцільність дослідження даної категорії з науково-практичного погляду.

Достовірність є економічною категорією з того часу, як відповідно до положень бухгалтерського обліку [34] її визначають як ознаку фінансової звітності, що дає змогу охарактеризувати зміст документів на наявність помилок, викривлень, упередженості, ступеню відображення дійсності інформації, сукупність яких безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень та їх ефективність. Ця характеристична ознака разом з іншими критеріями також впливає на корисність фінансової звітності.

Дослідники О.В. Андрієнко, П.С. Тютюнник довели, що достовірність

розкривається за рахунок додаткових уточнюючих характеристик, зокрема: «повноти, нейтральності, обачності, превалювання сутності над формою та правдивого подання» [1] інформації у звітності. Крім того, дослідники відзначають обмеження достовірності за такими критеріями, як: «своєчасність, співвідношення вигоди і витрат, збалансованість якісних характеристик» [1].

Як зазначає М. Бондар, що достовірність банку даних, тобто інформації, визначається за допомогою інших документів [3], що пояснюється методикою їх складання і встановленим зв'язком між елементами.

Учена О.А. Пламеницька достовірність трактує як справжність фактів, явищ, процесів, яка характеризується суб'єктивністю та варіативністю визначення [29]. Авторка доводить зазначене тим, що достовірність визначається відповідно до шкали суб'єкта, що приймає рішення, шляхом використання доступної інформації, яка може бути відсутньою, повною чи частково наявною [29]. Також суб'єктивність визначення достовірності інформації дослідниця виводить з того, що для її кількісного обчислення застосовуються наукові методи та емпіричні дослідження, результати яких відповідають за критерієм переконливості, тому у користувача виникає відчуття довіри до них [29]. Таким чином, верифікацію інформаційного фактажу здійснює експерт, використовуючи відповідні методи експертних досліджень, на інтерпретацію результатів яких впливає суб'єктивізм та компетенції експерта.

Як наслідок, результати оцінювання достовірності інформації враховуються із припущеннями, які лежать в основі застосованих методів експертних досліджень, що регламентовані нормативно-законодавчими актами для економічних експертів як державних, так і не державних, та припущеннями, які приймає сам експерт для генерації результатів висновку.

Таким чином, доступність інформації є суб'єктивно-об'єктивною категорією, що визначається не тільки сферою фінансово-економічних відносин, оскільки тісно пов'язана з її достовірністю, переконливістю фактажу та може існувати за умов наявності не тільки об'єкта дослідження, а і суб'єкта,

тобто експерта. За результатами використання знань, навичок, досвіду, вмінь, міркувань експерта та наявної інформації приймаються рішення щодо ступеню відповідності досліджуваного фактажу дійсності.

Ця категорія є кількісно не вимірювальною, нормативно не регламентованою, підлягає дослідженню тільки з позиції експертизи, однак, досліджуючи її в контексті певної сфери, зокрема проведення економічної експертизи, яка чітко регламентована відповідними нормативно-правовими актами та об'єктом проведення якої виступають результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта, виникає питання щодо коректності визначення стовідсоткової достовірності результатів діяльності суб'єкта, представлених у фінансовій звітності. Так, враховуючи те, що звітність складається та оцінюється відповідними фахівцями з притаманним їм суб'єктивізмом, може мати місце вплив людського фактора, опортуністична поведінка, що загалом і породжує ризик виникнення помилок, шахрайства тощо.

Таким чином, з долею вірогідності можна зазначити, що вся звітність, яка не перевірялася в повному обсязі (вибірково), формується та обробляється не автоматично, є частково достовірною. У цьому контексті потребують перегляду ризик орієнтована система контролю за результатами діяльності суб'єктів господарювання на державному рівні, адже не перевірені підприємства залишаються у статусі частково ризикових.

Також зазначимо, що фінансова звітність виступає певною узагальненою моделлю результатів здійснення фінансового-господарських операцій, чия методологія відповідає прийнятим положенням бухгалтерського обліку. Тому певна вибірка даних не завжди може представляти їхню генеральну сукупність, тобто, бути репрезентативною [48]. Таким чином, і результат експертних досліджень окремих питань, розкритих експертом, дії якого обмежені законодавством та наявними документами, можуть відображати точку із певними параметрами, а не об'єктивну картину дійсності проведення операцій.

Як результат, характеристики окремих фактів не співпадають із

характеристиками всіх операцій, проте сукупність таких фактів може визначати прямо чи опосередковано послідовність та логіку прийняття рішень, наслідками яких можуть стати фінансові, матеріальні втрати. В таких випадках достовірність інформації перевіряється на встановлення факту системності чи випадковості помилок при формуванні фінансової звітності та ступінь їхнього впливу на можливі втрати. Суб'єктивізму властива випадковість, тому уникнути такого виду помилок неможливо, що вкотре підтверджує гіпотезу про те, що вся інформація, представлена у фінансовій звітності є достовірною лише з певними припущеннями.

Також достовірність визначається як принцип складання фінансової звітності за положеннями МСФЗ. За досвідом розвинених компаній США, достовірність інформації, зокрема фінансової звітності, є категорією, тотожною надійності, що також вимагає уваги. Так, Джон Годфри запропонував систему оцінювання надійності розвідувальних даних, використовуючи авторський рейтинговий підхід. При цьому, оцінюючи надійність інформації, перш за все оцінюється надійність джерел даної інформації, ступеню підтвердження фактів, вірогідності їх настання, можливістю взагалі проведення оцінювання. Надійність визначає ступінь того, наскільки ми може покладатися на отримані дані, їхні джерела, тоді як достовірність інформації визначається її актуальністю і доречністю в контексті цілей використання.

Плікус І.Й. зазначений принцип достовірності характеризує шляхом встановлення мінімуму відхилень між реальними даними та отриманими результатами, визначає тісний зв'язок досліджуваної категорії із зіставністю [30] і тільки разом із корисністю та суттєвістю, як зазначає О.Н. Хорін, встановлено достовірність забезпечує якість інформації [46].

У роботі [54] запропоновано й доведено, що достовірність поділяється наступним чином: внутрішня, що відображає загальноприйняті характеристики знань про отримані факти; відносна, що вказує на відповідність фактів вимогам користувача інформації; абсолютна, що визначає рівень схожості фактів з

реально можливими. Таким чином, фінансова звітність під час перевірки на достовірність характеризується за формальними ознаками її побудови, цінністю для зацікавленої особи та реальністю існування наведених фактів.

У свою чергу, Н.П. Дяченко зазначає, що достовірність визначається такими критеріями як:

- обґрунтованість, тобто, джерела інформацію підтверджують досліджуваний факти чи явище;
- несуперечність, той же факт чи явище при своєму прояві не створює протиріч з іншими доведеними фактами чи явищами;
- авторитетність, за якою джерела інформацію перевірені і відповідають реальіям, а носій інформації достатньо захищений [9].

Також дослідник пропонує оцінювати рівень достовірності за результатами відношення кількості фактів, що не відповідають дійсності, до загальної кількості фактів [9].

У свою чергу, Н. Вітушко зазначає, що достовірність визначають шляхом розрахунку «ймовірності виникнення помилок при передачі інформації» [6].

Навіть якщо достовірність і можна оцінити шляхом відношення показників чи ймовірності настання помилкового рішення, то, на наш погляд, доцільно було б виокремити межі отриманих результатів із чітким визначенням ступеню достовірності із повним, частковим значеннями, чи взагалі встановити рівень, за яким факт чи явище визначається недостовірним. Вважаємо, що цю шкалу треба формувати не взагалі, тобто, визначати рекомендовані рівні, а враховувати специфікацію інформації, джерела її формування, метод аналізу результатів, користувачів, наслідки її використання за різними сценаріями. Таким чином, одна й та сама інформація може стати в одній ситуації і для одного користувача достовірною, тому і цінною, а в іншій ситуації та для іншого користувача – частково достовірною, або взагалі – недостовірною, та, як результат, нецінною. Загалом, достовірність та її ступінь визначає проблему шахрайства в фінансово-економічному середовищі [47,48] та вступає одним із стандартів доказування у праві [2].

У підсумку зазначимо, за результатами критичного аналізу доведено гіпотезу про те, що рівень достовірності висновку економічної експертизи є похідною від рівня достовірності первинних досліджуваних документів. Обмеженість дій економічного експерта внаслідок регламентованого обмеження засобів проведення експертизи та неспроможності здійснення фактичного огляду об'єкта дослідження зумовлює доцільність врахування у його висновках цього факту, що змінюватиме сприйняття змісту результатів зацікавленими особами.

Таким чином, достовірність висновку економічної експертизи характеризується та обмежується тільки з нормативно-правового погляду, що для встановлення дійсних фактів проведення операцій є недостатнім, тому достовірність висновку експерта не може бути абсолютною, що вкрай важливо враховувати при прийнятті управлінських або судових рішень. Залишається невирішеним питанням, допустимий або прийнятний ступінь достовірності експертного висновку, який, на наш погляд, доречно визначати в кожному конкретному випадку індивідуально.

Висновки до третього розділу

1. У ході дослідження обґрунтовано актуальність питань проведення економічної експертизи матеріалів РІ. Здійснено кластерний аналіз суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності за показниками стану основних засобів, в результаті підкреслено їхній значний знос та нестабільність вартісних коливань. У роботі враховано, що наразі триває трансформація системи державного контролю в напрямі заміщення жорстко регламентованої та каральної форми у вигляді контрольно-ревізійної роботи на м'яку форму попереджувального та консультаційного характеру – аудит. Відзначено, що в перехідний період окремі суб'єкти господарювання залишаються поза контролюючою увагою, що зумовлює підвищення вірогідності розвитку

системних ризиків та помилок, що актуалізує такий інструмент доказування та компенсації, як економічна експертиза.

2. Удосконалено структурно-функціональну модель економічної експертизи проведення РІ, доцільність якої обґрунтовано суттєвим впливом на економічну безпеку національної економіки виявленими значними обсягами нестач, зносу, втрат активів. В основу моделі покладено певну послідовність етапів проведення РІ в розрізі відповідальності задіяних суб'єктів та синхронізації порядку їхніх дій із системним баченням експертом-економістом особливостей функціонування соціально-економічних процесів. Застосування моделі дає змогу системі державного контролю стимулювати збільшення якості проведення РІ шляхом удосконалення використання змісту відповідних нормативно-правових документів, спрощення процедури проведення економічної експертизи за рахунок логічного звуження меж експертного пошуку, забезпечуючи при цьому високий рівень достовірності, точності, логічності висновку та скорочення терміну, необхідного для його обґрунтування.

3. Удосконалено методичний підхід до проведення економічної експертизи заробітної плати як вагомого показника соціально-економічного розвитку та безпеки національної економіки, в основу якого покладено параметризацію заробітної плати, визначення причин основних конфліктів та можливостей забезпечення діючими державними методиками, необхідними для отримання достовірних висновків економічної експертизи щодо правильності нарахування та виплати заробітної плати. Підхід передбачає проведення економічної експертизи за визначеними нормативно-правовими актами з ланцюговою послідовністю формування сум заробітної плати, їхніх відхилень на окремих етапах ведення обліку, що дає змогу знизити ймовірність появи системної помилки, підвищити рівень достовірності загального висновку експерта, забезпечити мінімізацію витрат часу, наочність та прозорість схеми його побудови, що в цілому сприяє вчасному прийняттю управлінських або судових рішень.

4. Розвинуто теоретичні положення щодо достовірності висновку економічної експертизи як фактора економічної безпеки. За результатами критичного аналізу доведено гіпотезу про те, що рівень достовірності висновку економічної експертизи є похідною від рівня достовірності первинних досліджуваних документів. Обмеженість дій економічного експерта внаслідок регламентованого обмеження засобів проведення експертизи та неспроможності здійснення фактичного огляду об'єкта дослідження зумовлює доцільність врахування у його висновках цього факту, що змінюватиме сприйняття змісту результатів зацікавленими особами. Таким чином, достовірність висновку економічної експертизи характеризується та обмежується тільки з нормативно-правового погляду, що для встановлення дійсних фактів проведення операцій є недостатнім, тому достовірність висновку експерта не може бути абсолютною, що вкрай важливо враховувати при прийнятті управлінських або судових рішень.

Список використаних джерел до третього розділу

1. Андрієнко В. О., Тютюнник П. С. Принципи формування фінансової звітності на підприємствах України та за кордоном. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування*. 2009. №. 3 (49). С. 12–14.
2. Безносюк А. М. Доведеність поза розумним сумнівом та достовірність як стандарти доказування у кримінальному процесі України. *Судова апеляція*. 2014. №. 3. С. 23–28.
3. Бондар М. Сучасні тенденції розвитку теорії обліку, аналізу та аудиту. *Економічний аналіз*. №6. 2010. С. 13–16.
4. Борьба с корпоративным мошенничеством. Deloitte. URI: <https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Russia/Local%20Assets/Documents/roundtable.pdf>.
5. Витрати на персонал підприємств за видами економічної діяльності з

розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства. Офіційний сайт державної служби статистики України. URI: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/size.htm.

6. Вітушко Н. Перевірка інформації на достовірність у процесі підготовки джерельної бази бібліотечного аналітичного продукту в умовах інформаційного протистояння. *Наукові праці Національної бібліотеки України ім. ВІ Вернадського*. 2014. №. 39. С. 328–339.

7. Динаміка обсягів витрат на оплату праці підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за період 2016–2018 рр. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URI: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/arh_vopp_ed_u.htm.

8. Динаміка обсягів фонду оплати праці працівників по Україні за всіма видами економічної діяльності у 2018 році. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URI: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

9. Дяченко Н. П. Методологічне забезпечення інформаційно-аналітичної діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування. *Теорія та практика державного управління*. 2013. №. 4. С. 194–199.

10. Заборгованість із виплати заробітної плати. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URI: <http://www.ukrstat.gov.ua>

11. Завдов'єва І.Г. Про практику проведення судових експертиз, пов'язаних з визначенням фінансової можливості підприємств погашати заборгованість з виплати заробітної плати. *Криміналістичний вісник*. 2014. № 1 (21). URI: elar.naiau.kiev.ua/bitstream.

12. Пономаренко Н. І. Проведення економічних досліджень, пов'язаних з невикплатою заробітної плати. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. Судово-економічна експертиза*. Випуск 9. URI: http://www.hniise.gov.ua/user_files/File/sbornik/2009/Ponomarenko.pdf.

13. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних

органів за січень-грудень 2014 року. URI:
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/101873>.

14.Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень – грудень 2015 року. URI:
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122302>.

15.Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень – грудень 2016 року. URI:
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128452>.

16.Звіт про результати діяльності Держаудитслужби та її територіальних органів за січень – грудень 2017 року. URI:
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132220>.

17..Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (ревізія, перевірка, аудит) за січень – грудень 2018 року (1-кр, 3-кр). URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139479>.

18.Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затверджена наказом Міністерства юстиції України від 08.10.98 № 53/5. URI: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.

19.Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 №2341-III. URI:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

20.Кучерова, Г. Ю., Кулько-Лабинцева, І. В. "Нечітка модель багатокритеріального вибору інструментів забезпечення функціонування основних засобів промислових підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки* 3 (2) (2018): 141-149.

21.Кучерова Г.Ю., Кулько-Лабинцева І.В. Розподіл вартості основних засобів підприємств в процесі їх функціонування. *Вісник Приазовського державного технічного університету. Серія: Економічні науки: зб. наук. праць*. 2018. № 49.

22.Методичні рекомендації з оформлення органами державної контрольно-ревізійної служби результатів ревізії, затверджені наказом Головкиру від 28.04.2009 № 93.

URI:<https://ips.ligazakon.net/document/view/FIN72011>.

23.Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, затверджені наказом Державної фінансової інспекції України 14.12.2011 № 90. URI: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0090815-11/print>.

24.Муренко Т.О. Вплив діагностики економічних показників на достовірність та якість фінансової звітності. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. №. 2. С. 266–271.

25.Озеран А.В. Суттєвість та її вплив на доречність і достовірність фінансової звітності. 2011.

26.Озеран А.В., Озеран Н.М. Переоцінка основних засобів підприємств житлово-комунального господарства та її вплив на достовірність фінансової звітності. 2010.

27.Офіційний сайт Держаудитслужби. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

28. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 23.09.1999 № 1105. URI:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14>.

29.Пламеницька О.А. Автентичність і достовірність: концепт і проблема архітектурної реставрації. *Архітектурний вісник КНУБА*. 2014. №. 1. С. 83–92.

30.Плікус І.Й., Пликус И.И. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством. 2002.

31.Показники зносу основних засобів за видами економічної діяльності - Офіційний сайт Державної служби статистики України. URI: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

32.Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879. URI: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

33.Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з

бухгалтерського обліку в державному секторі». URI:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.

34.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URI:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

35.Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів. Закон України від 31.07.2014 № 1621. URI:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.

36.Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання. Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URI:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#n336>.

37.Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці. Наказ Держкомстату України від 05.12.2008 р. № 489. URI:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08>.

38.Про затвердження форм державного статистичного спостереження № 1-ПВ (місячна) та № 1-ПВ (квартальна) «Звіт із праці». Наказ Держстату України від 10.06.16 р. № 90 (Із змінами і доповненнями, внесеними наказом Держстату України від 15 лютого 2017 р. № 39). URI:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0134832-18>.

39.Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку Розд. IV Податкового кодексу України. Наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4. URI:
<https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>.

40.Про колективні договори і угоди. Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-XII. URI:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>.

41.Публічні звіти про діяльність Державної аудиторської служби

України. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387>.

42.Реєстр методик проведення судових експертиз. Офіційний сайт Міністерства Юстиції України. URI:<http://rmpse.minjust.gov.ua/>.

43.Результати діяльності Державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2018 рік. URI: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>.

44.Темпи росту вартості основних засобів в Україні. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URI: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

45.Типові штатні нормативи спеціальних загальноосвітніх шкіл (шкіл-інтернатів) для дітей, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 05.12.2008 N 1105. URI: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1250-08>.

46.Хорин А.Н. О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 11. С. 60–62.

47.Чернишов Г.М. До питання про визначення фінансового шахрайства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. :Право*. 2014. №. 26. С. 230–234.

48.Шинкаренко В М., Чернишов В.Г. Проблема репрезентативності вибірових обстежень. *Актуальні дослідження в соціальній сфері* : матеріали третьої міжнародної наук.-практ. конф. (Одеса, 15 квітня 2014 р.). Одеса : Видавець Букаєв Вадим Вікторович, 2013. С. 30–32.

49.Шинкаренко В.М., Чернишев В.Г. Достовірність результатів вибірових обстежень. *Актуальні дослідження в соціальній сфері* : матеріали четвертої Міжн. наук.-практ. конф. (Одеса, 17 листопада 2014). Одеса. С. 36–38.

50.Шушко О.О. Особливості проведення судово-економічної експертизи при встановленні нестачі товарно-матеріальних цінностей. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. Ч. 3. С. 147–151.

51.Шушко О.О. Модель проведения экономической экспертизы при исследовании нецелевого использования денежных средств и необоснованной

невыхлаты заработной платы. *Судебная экспертиза Беларуси*. 2016. № 1. С. 51–53.

52.Шушко О.О. Економічна експертиза недотач в межах забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Integration of Business Structures: Strategies and Technologies: Proceedings III International Scientific Conference*, February 22th, 2019. Tbilisi, Georgia: Baltija Publishing. pp. 43–46.

53.Association of Certified Fraud Examiners. What Is Fraud? // URI: <http://www.acfe.com/fraud-101.aspx>.

54.Evaluating Information: Validity, Reliability, Accuracy, Triangulation. URI: https://us.sagepub.com/sites/default/files/upmbinaries/17810_5052_Pierce_Ch07.pdf

55.International Standard on Auditing 240: The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. URI: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>.

ВИСНОВКИ

1. Досліджено сутність, роль, особливості проведення та наявні обмеження процедури економічної експертизи. Подано власне бачення сутності економічної експертизи як інструменту дослідження документально підтвердженого процесу або явища, яке здійснює сертифікований експерт і яке базується на встановленні причинно-наслідкових зв'язків досягнення певного результату або факту, ініційованого зацікавленими особами або інстанціями із подальшим наданням висновків, що підтверджують чи спростовують суть поставлених питань з докладним описом їхнього документального обґрунтування. Економічна експертиза разом з іншими інструментами та методами доказування, внутрішнього та державного контролю характеризується незалежними висококваліфікованими компенсаційними й уточнювальними властивостями, у результаті чого доведено недоцільність їх порівняння чи зіставлення. Складним питанням проведення економічної експертизи залишається довіра до висновків експерта та їх достовірність взагалі. Згідно з гіпотезою, ступінь суб'єктивності суджень експерта, рівень його знань, досвід, кваліфікація, репутація визначають рівень довіри до його висновків, а достовірність первинних документів і точність методів проведення експертизи забезпечують таку якісну характеристику висновків, як достовірність.

Досліджено економічну експертизу як метод державного контролю в межах питань забезпечення економічної безпеки національної економіки, визначено перспективність та актуальність завдань розвитку інституту експертизи за рахунок його унікальності, висококваліфікованості й компенсаційного характеру. Критично оцінено та узагальнено методи проведення економічної експертизи, відзначено необхідність розширення застосування наукового підходу та інформаційних можливостей експерта щодо залучення додаткової інформації, здійснення фактичного оцінювання.

2. Охарактеризовано суть економічної безпеки національної економіки та роль економічної експертизи для її забезпечення. Економічну безпеку національної економіки запропоновано трактувати як певний ступінь розвитку всіх компонентів економічної системи, що створює умови для забезпечення її життєздатності через реалізацію наявних можливостей, які генерує зовнішнє глобальне середовище з акумулюванням внутрішнього потенціалу, та результативне протистояння впливу зовнішніх загроз, вільного прийняття та реалізації державної політики з урахуванням поточних та майбутніх інтересів і потреб суспільства. Здійснено порівняльну характеристику основних підходів щодо забезпечення економічної безпеки в зарубіжних країнах та Україні, що дало змогу встановити взаємозв'язок економічної експертизи та економічної безпеки національної економіки через такі атрибути, як виявлення ризиків діяльності та запобігання їм, досягнення стану захищеності економічної системи, процесів, об'єктів.

3. Здійснено оцінювання стану економічної безпеки країни шляхом структуризації обґрунтованих показників за такими групами, як: сировинно-ресурсна, енергетична, фінансова, соціальна, інноваційно-технологічна, продовольча та зовнішньоекономічна складові економічної безпеки національної економіки та застосування методів експертних досліджень, таксономії. Перевагою підходу є те, що можливі інтервали вагомості окремої групи показників визначені відповідно до стратегії економічного розвитку країни, що забезпечує високу точність, реалістичність і достовірність отриманих значень рівня економічної безпеки національної економіки, тенденцію змін яких рекомендовано враховувати при обґрунтуванні державної політики забезпечення економічної безпеки національної економіки. Практична апробація підходу довела, що рівень економічної безпеки національної економіки є дуже низьким, проте слід очікувати його поступового зростання. Особливої уваги потребує технологічно-інвестиційно-інноваційна складова, оскільки її рівень є найменшим і продовжує знижуватися. Однією з причин падіння рівня цієї складової економічної безпеки є зниження частки витрат на

інноваційну діяльність у ВВП, падіння обсягів реалізації інноваційної продукції.

4. Здійснено оцінювання макроекономічного фінансового становища суб'єктів господарювання методами експертних досліджень, імітаційного моделювання та фінансового аналізу з метою формування інформаційної бази експерта щодо порівняння та зіставлення фінансово-економічних показників на мікро- та макрорівнях. Експертний підхід при практичному застосуванні дає змогу економічному експерту підвищити якість і достовірність результатів експертного висновку за рахунок використання отриманих значень у процесі доказування чи спростовування фінансової спроможності суб'єкта. Також використання імітаційної моделі скорочує витрати часу, необхідного для прийняття рішень. Практична апробація підходу довела, що станом на 2017 р. фінансовий стан суб'єктів господарювання України на макрорівні залишається на дуже низькому рівні, характеризується як нестабільний і не перевищує значення 2015 р.

5. Проаналізовано загрози економічній безпеці національної економіки в частині результатів реалізації заходів державного контролю. Реформа системи державного контролю призвела до зміщення акценту з ревізійних дій на аудиторські, тому спостерігаються зниження результативності ревізій та погравлення показників ефективності аудиту. Зазначене зумовило зростання економічного ефекту від державного фінансового аудиту у 3,46 рази за період 2014–2018 рр., при цьому кількість судових позовів, за якими осіб притягнули до дисциплінарної та матеріальної відповідальності, судових розслідувань, випадки призупинення операцій з бюджетними коштами, скорочення бюджетних призначень розпорядникам бюджетних коштів та інші динамічно скорочуються. Доведено вагомість розвитку інституту економічної експертизи, зокрема, у частині ініціювання розвитку самоекспертизи, самоаналізу та самоконтролю суб'єктів господарювання як заходів запобігання та уникнення ризиків діяльності, економічного захисту процесів.

6. Удосконалено державну методику проведення економічної експертизи заробітної плати як вагомого показника соціально-економічного розвитку та безпеки національної економіки. В основу підходу покладено параметризацію заробітної плати, визначення причин основних конфліктів та можливостей забезпечення діючими державними методиками, необхідними для отримання достовірних висновків економічної експертизи щодо правильності нарахування та виплати заробітної плати. Підхід передбачає проведення економічної експертизи за визначеними нормативно-правовими актами з ланцюговою послідовністю формування сум заробітної плати, їхніх відхилень на окремих етапах ведення обліку, що дає змогу знизити ймовірність появи системної помилки, підвищити рівень достовірності загального висновку експерта, забезпечити мінімізацію витрат часу, наочність та прозорість схеми його побудови, що в цілому сприяє вчасному прийняттю управлінських або судових рішень.

7. Удосконалено державну методику проведення економічної експертизи інвентаризації як ризик-фактору економічної безпеки національної економіки, метою якої є зниження впливу на економічну безпеку національної економіки обсягів нестач, зносу, втрат активів. Обґрунтовано структурно-функціональну модель економічної експертизи проведення річної інвентаризації, в основу якої покладено визначену послідовність етапів проведення річної інвентаризації у розрізі відповідальності задіяних суб'єктів та синхронізації порядку їх дій із системним баченням економічним експертом особливостей функціонування соціально-економічних процесів. Застосування моделі дає змогу системі державного контролю стимулювати збільшення якості проведення інвентаризації шляхом удосконалення використання змісту відповідних нормативно-правових документів, спростити процедуру проведення економічної експертизи за рахунок логічного звуження меж експертного пошуку, при цьому забезпечуючи високий рівень достовірності, точності, логічності висновку та скорочення терміну, необхідного для його обґрунтування. Критерієм ефективності економічної експертизи є

достовірність її результатів, на основі яких приймаються рішення, тому її рівень є фактором економічної безпеки на всіх рівнях. За результатами критичного аналізу доведено гіпотезу про те, що рівень достовірності висновку економічної експертизи є похідною від рівня достовірності первинних досліджуваних документів. Доведено, що достовірність висновку експерта не може бути абсолютною, що вкрай важливо враховувати при прийнятті управлінських або судових рішень.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця 1

Авторське згрупування законодавчого регулювання судово-економічних експертиз

<i>№ п/п</i>	<i>Назва законодавчого документу</i>	<i>№ та дата законодавчого документу</i>	<i>Характеристика законодавчого документу</i>
1.	Конституція України	28.06.1996р.	Засади судової експертизи визначається виключно Законами України
2.	Кримінальний кодекс України	від 05.04.2001р. № 2341-III	Визначає, які суспільно небезпечні діяння є злочинами та які покарання застосовуються до осіб, що їх вчинили. Експерт притягується до відповідальності за неправдивий висновок та відмову без поважних причин за невиконання покладених обов'язків.
3.	Кодекс адміністративного судочинства України	від 06.07.2005 р. № 2747-IV	Визначає юрисдикцію, повноваження адміністративних судів щодо розгляду адміністративних справ та порядок здійснення адміністративного судочинства
4.	Цивільно-процесуальний кодекс України	від 18.03.2004 р. № 1618-IV	«Регулює справедливий, неупереджений та своєчасний розгляд справ і вирішення цивільних справ з метою захисту прав і інтересів фізичних, юридичних осіб, інтересів держави».
5.	Господарсько-процесуальний кодекс України	від 06.11.1991р. № 1798-XII	«Регулює статус, права та обов'язки судового експерта в господарських справах».
6.	Закон України «Про судову експертизу»	25.02.1994р. № 4038-XII	«Визначає правові, організаційні і фінансові основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою і об'єктивною експертизою»
7.	Наказ Міністерства юстиції України № 53/5	від 08.10.1998р. № 53/5	Затверджена інструкція про порядок призначення судових експертиз та експертних досліджень

Таблиця 2

Розкриття сутності законодавчого регулювання

<i>№ п/п</i>	<i>Назва законодавчого документу</i>	<i>Права та обов'язки судового експерта</i>	<i>Не має право судовий експерт</i>	<i>Порядок призначення експертизи</i>	<i>Відповіда- льність судового експерта</i>	<i>Висновок експерта</i>
1.	Конституція України [4]	-	-	-	-	-
2.	Кримінальний кодекс України				ст. 384, ст. 385	
3.	Кодекс адміністративно-судочинства України	ст. 66	ст. 66	ст. 81	ст. 66	ст. 82
4.	Цивільно-процесуальний кодекс України	ст. 53	ст. 53	ст. 143	ст. 53	ст. 66, ст. 147
5.	Господарсько-процесуальний кодекс України	ст. 31	ст. 31	ст. 41		ст. 42
6.	Закон України «Про судову експертизу»	ст. 12, ст. 13			ст. 14	
7.	Наказ Міністерства юстиції України № 53/5	п. 2	п. 2	п. 3	п. 2	п. 4

**Визначення прав та обов'язків судового експерта зі сторони кожного
нормативного акту**

№ п/ п	Права та обов'язки судового експерта	Кодекс адміністративного судочинства України	Цивільно-процесуальний кодекс України	Господарськo-процесуальний кодекс України	Закон України «Про судову експертизу»	Наказ Міністерства юстиції України № 53/5
Права судового експерта						
1.	ознайомлюватися з матеріалами справи, що стосуються предмета судової експертизи	+	+	+	+	+
2.	подавати клопотання про надання додаткових матеріалів	+	+	+	+	+
3.	з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи	+	+	-	+	+
4.	задавати питання особам, які беруть участь у справі, та свідкам;	+	+	-	-	-
5.	за наявності відповідних підстав - на забезпечення безпеки	-	-	-	-	+
6.	вказувати у висновку експерта на виявлені в ході проведення судової експертизи факти, які мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання	+	+	-	+	+
7.	брати участь в огляді та дослідженні доказів	-	-	+	-	-
8.	відмовитись від дачі висновку, якщо наданих йому матеріалів недостатньо або якщо він не має необхідних знань для виконання покладеного на нього обов'язку	-	-	+	-	-
9.	подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта	-	-	-	+	+
10.	одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням	+	+	-	+	-
11.	проводити на договірних засадах експертні дослідження з питань, що становлять інтерес для юридичних і фізичних осіб, з урахуванням обмежень, передбачених законом.	-	-	-	+	-
12.	Викладати письмово відповіді	-	-	-	-	+

	на питання, які ставляться йому під час надання роз'яснень					
13	У разі незгоди з іншими членами експертної комісії - складати окремий висновок	-	-	-	-	+
Обов'язки судового експерта						
1.	на вимогу органу дізнання, слідчого, прокурора, судді, суду дати роз'яснення щодо даного ним висновку	+	+	+	+	+
2.	Прийняти до виконання доручену йому експертизу	-	-	-	-	+
3.	провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок	+	+	+	+	+
4.	Заявити самовідвід за наявності передбачених законом підстав	-	-	-	+	+
4.	забезпечити збереження об'єкта експертизи	+	+	-	-	-
5.	Повідомити в письмовій формі особу або орган, яка призначила експертизу, про неможливість її проведення	+	+	-	-	+
6.	З дозволу особи або органу, яка призначила експертизу, проводити окремі дослідження в присутності підозрюваного, обвинуваченого, підсудного та інших осіб у випадках, передбачених законодавством	-	-	-	-	+

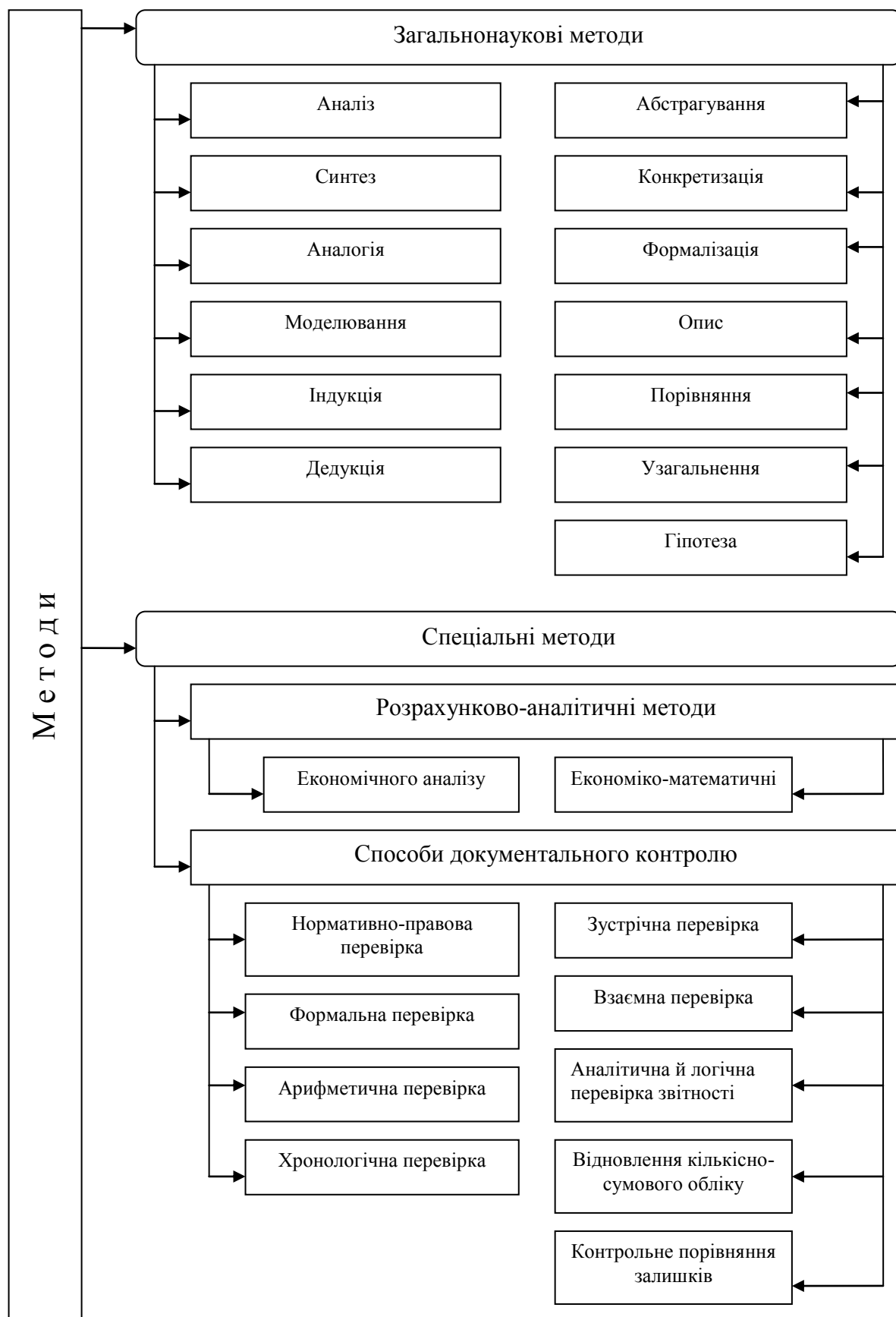


Рис. 1. Методи судово-економічної експертизи

Порівняльна характеристика основних підходів щодо забезпечення економічної безпеки в зарубіжних країнах

Країна	Характеристика підходів щодо забезпечення економічної безпеки
США	Розгалужена система нормативно-правових актів, що регулюють різні аспекти функціонування суспільства та формування системи економічної безпеки країни: The Economic Security Act of 1996 (визначено загальні принципи формування системи ЕБ), The Education for Economic Security Act of 1999 (визначено роль науки і освіти щодо забезпечення ЕБ), The Economic Security & Recovery Act of 2001 (наведено підходи щодо податкового та митного регулювання (протекціонізму), визначено пріоритетні напрями розвитку економіки), Job Creation and Economic Security Act of 2002 (закладено основи формування та розвитку конкурентоспроможного ринку праці, окреслено аспекти економічного захисту населення), National Security Strategy of the United States of America 2017 (визначено основні пріоритети захисту американського способу життя, напрями економічних заходів щодо підвищення конкурентоспроможності країни на світових ринках).
Великобританія	Система ЕБ сформована згідно із Стратегією національної безпеки, що направлена на попередження ризиків, обумовлених захистом суверенітету країни, інтересів національних виробників. Розробка та реалізація рішень щодо забезпечення ЕБ відбувається через активізацію діяльності спеціалізованих інституціональних організацій, що представляють інтереси виробників, представників великого капіталу і окремих підприємств.
Німеччина	Спеціальні закони щодо забезпечення ЕБ відсутні, регулювання відбувається в рамках директив, що визначені Оборонною стратегією країни. Методи щодо забезпечення ЕБ спрямовані на підтримку та подальший розвиток цивілізованих ринкових відносин, забезпечення економічного і соціального прогресивного розвитку, боротьбу із монополізмом в окремих галузях, створення необхідних умов для конкуренції на внутрішньому ринку та стійкості валюти, захист від економічних правопорушень.
Франція	Окремі положення щодо питань забезпечення ЕБ (створення необхідних умов для підвищення рівня добробуту і зростання показників економічного потенціалу) відображені в Законі «Про національну безпеку». Методи щодо забезпечення ЕБ спрямовані на зниження вразливості національної економічної системи країни, підтримку самостійної державної зовнішньої політики, усунення штучних диспропорцій соціально-економічного розвитку суб'єктів господарювання; нівелювання ризиків шкідливої зовнішньої залежності в стратегічних секторах економіки, мінімізацію зовнішніх ризиків.
Італія	Нормативно-правова база спирається на документи Європейського Союзу та міжнародні угоди, забезпечення ЕБ направлене на захист національних виробників на внутрішньому та зовнішньому ринках. Стратегія національної безпеки була прийнята у 2009 році, це

	урядовий документ на середньострокову та довгострокову перспективу, що визначає основні загрози НБ та рекомендації щодо реагування на стратегічному рівні. Також вона містить документи про інституційні обов'язки щодо зовнішнього (військового) та внутрішнього (цивільного) аспектів безпеки. Акцент здійснюється також на державну присутність за межами кордону шляхом реалізації міжнародної торговельно-промислової кооперації та диверсифікацію джерел енергоносіїв.
Іспанія	Законодавча база щодо забезпечення ЕБ відрізняється гнучкістю, в ній чітко визначено функції органів управління та діючих в цій сфері інституцій, якими розробляються спеціальні стратегії та програми економічного розвитку. Вони також базуються на Стратегії національної безпеки (2017 Spanish National Security Strategy). Нормативно-правові акти щодо забезпечення ЕБ пов'язані з відповідним законодавством ЄС. Методи щодо забезпечення ЕБ захищають інтереси пріоритетних галузей промисловості, а також спрямовані на стимулювання інвестицій, забезпечення валютного контролю, на розробку законодавства в підтримку акціонерних товариств.
Японія	Основними напрямками концепції ЕБ є відтворення та стійкий розвиток соціально-економічного потенціалу країни та вплив на формування гідного рівня середовища, що забезпечить максимально ефективну реалізацію завдань збереження національних інтересів. Державним програмним документом є Стратегія національної безпеки, що направлена на зміцнення альянсу із США (в тому числі й економічного), створення міжнародного безпечного співтовариства (посилення дипломатичних та економічних відносин із найближчими територіальними сусідами: Південна Корея, країни Азії та Індії, Китай); поширення участі в рамкових програмах (G7, Asia-Pacific Economic Cooperation (APEC), the East Asia Summit (EAS), the ASEAN Regional Forum (ARF), the ASEAN Defense Ministers' Meeting-Plus (ADMM-Plus), Japan-U.S.-ROK, Japan-U.S.-Australia, Japan-U.S.-India, and Japan-China-ROK). У грудні 2014 року прийнято Закон про захист спеціальних таємниць (Act on the protection of Specially Designated Secrets), Програма національної оборони (National Defense Program Guidelines).
Республіка Білорусь	Законодавчо система ЕБ визначена у Концепції НБ Республіки Білорусь, пріоритетними завданнями якої є: ефективний розвиток національної економіки, забезпечення інтеграції вітчизняних виробників та підприємців у міжнародні спілки, альянси; створення механізмів захисту власних економічних інтересів та превентивного механізму попередження зовнішніх загроз. До основних напрямів забезпечення ЕБ відносяться: розвиток системи економіки, створення механізмів розв'язання та попередження внутрішніх та зовнішніх загроз; розробка економічної стратегії; формування довгострокової програми економічних реформ; забезпечення сталого соціально-економічного розвитку; використання неінфляційних методів фінансування дефіциту бюджету та ефективний перерозподіл фінансових ресурсів; удосконалення зовнішньоекономічної політики; створення сприятливих умов для підприємницької діяльності та ін.

ЗАПРОПОНОВАНА МОДЕЛЬ**Методичний підхід до проведення судово-економічної експертизи при дослідженні матеріалів обов'язкової річної інвентаризації (бюджет)**

№ з/п	Нормативний документ	Найменування питання	Матеріали інвентаризації	Висновок Так/ні
1	2	3	4	7
	Р.І	Загальні положення		
	М/р М/р Р. II п. 2	Договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність	Чи є в наявності укладені письмові договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, укладені з матеріально відповідальними особами, які відповідають за збереження основних засобів та призначаються наказом керівника	
	Р. II п. 1	Розпорядчий документ керівника підприємства щодо створення інвентаризаційної комісії	Чи видано розпорядчий документ керівником підприємства щодо створення інвентаризаційної комісії (робочих інвентаризаційних комісій)?	
	Р. II п. 2.4		Чи не включалися до складу робочої інвентаризаційної комісії матеріально відповідальні особи для перевірки активів, що знаходяться у них на відповідальному зберіганні?	
	Р. II п. 3	Розпорядчий документ керівника щодо проведення річної обов'язкової інвентаризації	Чи підтверджується документально затверджено розпорядчим документом керівника підприємства об'єкти, періодичність та строки проведення річної інвентаризації у звітному році?	
	Р. I п. 10		Чи підтверджено документально дотримання термінів проведення Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності до дати балансу	
	Р. I п. 5	Шляхом загального попереднього дослідження наданих матеріалів річної інвентаризації	Чи підтверджено документально під час інвентаризації активів і зобов'язань підтверджено їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка, при цьому забезпечено: -виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів; -установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; -виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються; - невикористаних сум забезпечення; - виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання	
	Р. I п. 6	Шляхом загального попереднього дослідження наданих матеріалів річної інвентаризації	Чи суцільним порядком під час інвентаризації охоплено всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження	

	Р. II.	Організація та основні правила проведення інвентаризації		
	наказ 572	Інвентаризаційний опис необоротних активів (основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції)		
	Р. II п. 6		Чи завізовано головою інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів), із зазначенням «До інвентаризації на (дата)»	
			Чи є в інвентаризаційних описах розписки матеріально відповідальних осіб про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані?	
	Р. II п. 7		у разі визначення ваги (обсягу) навалочних матеріалів на основі обмірів і технічних розрахунків	
	Р. II п. 10		Чи підтверджується документально складання окремих інвентаризаційних описів -на активи, що знаходяться в дорозі; -на не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари); -на активи, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці)	
	Р. II п. 14		Чи підтверджується документально оформлення інвентаризаційних описів, актів інвентаризації, звіряльних відомостей відповідно до вимог, установлених: -положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05.06.1995 р. за № 168/704 (із змінами); -положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879; -наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572 зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 06.07. 2015 р. за № 788/27233 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації»	
	Р. III	Порядок інвентаризації активів та зобов'язань		
	Р. III п.1		Інвентаризація основних засобів	
	Р. III п. 1.4		Чи підтверджено документально передачу керівнику установи інвентаризаційною комісією відповідних матеріалів у разі виявлення основних засобів, які придатні до використання, але на них нараховано стовідсотковий знос?	
	Р. III п. 1.5		Чи проведена оцінка виявлених об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку проводиться за справедливою вартістю	
	Р. III п. 1.8		Чи складено на основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в	

		експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти?	
	Р. III п. 2	Інвентаризація нематеріальних активів	
	Р. III п. 2.3	Чи проведена оцінка у разі виявлення лишків об'єктів нематеріальних активів за справедливою вартістю?	
	Р. III п. 3	Інвентаризація незавершених капітальних інвестицій	
		Чи підтверджується документально складання окремих інвентаризаційних описів на:	
	Р. III п.3.3	-збудовані об'єкти, що фактично введені в дію повністю або частково, але прийняття і введення в дію яких не оформлено належними документами, а також на завершені, але з якихось причин не введені в дію (у якому додатково вказуються причини затримки оформлення здачі в експлуатацію вказаних об'єктів)	
	Р. III п.3.4	-об'єкти, будівництво яких припинене, а також на проектно-вишукувальні роботи щодо нездійсненого будівництва, які мають бути списані з балансу, (в яких наводяться дані про характер виконаних робіт і їх вартість згідно з кошторисом із зазначенням причин припинення (нездійснення) будівництва)	
	Р. III п.3.5	-незавершених капітальних інвестицій обладнання та устаткування, що передане для монтажу, який фактично не розпочато, а також встановлюється стан законсервованих і тимчасово зупинених будівельних об'єктів, розробок, нематеріальних активів, на які складається окремий інвентаризаційний опис	
	наказ 572	<i>Інвентаризаційний опис запасів</i>	
	Р. III п.4	Інвентаризація запасів	
		Чи підтверджується документально складання окремих інвентаризаційних описів на:	
	Р. III п.4.3	-запаси, що перебувають в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на запаси, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці)	
	Р. III п.4.4	-непридатні або зіпсовані запаси	
	Р. III п.4.6	-сировину, матеріали і покупні напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці	
	Р. III п.4.6	-на незакінчений ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних установок та інших об'єктів	
	наказ 572	Звіряльна відомість результатів інвентаризації необоротних активів (основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції)	До відомостей включаються виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів
	Р. II п. 10		чи підтверджується документально складання окремих звіряльних відомостей активів, що належать іншим підприємствам після того, як проведена інвентаризація, та чи надіслані копії власнику
	наказ 572	Звіряльна відомість результатів інвентаризації запасів	До відомостей включаються виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів

	наказ 572	Акт про результати інвентаризації грошових коштів 3 01.07.2018 Акт про результати інвентаризації наявних коштів, що зберігаються	1 Для інвентаризації наявності готівки застосовується Акт про результати інвентаризації наявних коштів, форма якого наведена у додатку 7 до Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15 грудня 2004 року № 637, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 13 січня 2005 року за № 40/10320; 2. 3 01.07.2018 для інвентаризації наявності готівки застосовується Акт про результати інвентаризації наявних коштів, що зберігаються, Додаток 7 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (пункт 46 розділу IV), затвердженого постановою національного банку України від 29.12.2017 з 148	
	Р. III п.6		Інвентаризація готівки, грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності	
	наказ 572	Акт результатів інвентаризації наявності грошових документів, бланків документів суворої звітності		
	наказ 572	Акт інвентаризації наявності фінансових інвестицій		
	наказ 572	Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами		
	Р. III п.7		Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей	
	Р. III п.7.2		Чи підтверджується документально підприємствами-дебіторами заборгованість	
	Р. III п.7.4		Чи встановлено під час інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки: -правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси; -заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку; -правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованостей, у тому числі суми кредиторської і депонентської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув; -реальність заборгованості працівникам з оплати праці та громадянам (безпосередньо або через роботодавців) за соціальними виплатами, визначеними законодавством, а також із безготівкових розрахунків за цими виплатами	
	Р. III п.7.5		Чи додано до акта інвентаризації розрахунків довідка про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місцезнаходження таких дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості (для бюджетних установ - листи до установ вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення такої заборгованості)?	

			Чи вказано в акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого підприємством позову і сума заборгованості на дату інвентаризації. Чи складено окремо акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання	
	Р. III п. 1.11		Чи підтверджується документально проведення розшуку у разі встановлення факту відсутності документа у строк, визначений правилами користування бібліотекою щодо користування документом читачем, але не більше одного року	
	наказ 572	Акт інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання		
	Наказ 572	Акт інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків		
	наказ 572	Протокол інвентаризаційної комісії		
	Р. IV п. 1		Чи підтверджено документально відображено в протоколі -висновки щодо виявлених розбіжностей та пропозиції щодо їх врегулювання -причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам -інша інформація, що є суттєвою для прийняття рішень щодо визнання і оцінки активів і зобов'язань та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності Підприємства можуть додавати до протоколів	
	ОНДІСЕ		Чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації від (зазначаються реквізити акта) нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму (зазначається сума) на підприємстві (указується назва установи, організації) за період (зазначити)?	
	ОНДІСЕ		Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві (зазначається назва організації), за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (зазначаються прізвище, ім'я, по батькові) у розмірі (указуються кількісні та вартісні показники)?	
	ОНДІСЕ		Чи підтверджується документально нестача основних засобів (зазначаються назва організації, кількісні та вартісні показники)?	
	Р. IV	Перевірка та оформлення результатів інвентаризації		
	Р. IV п. 1		Чи наведено у протоколі: причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку	

			внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам; Чи додано до протоколів іншу інформацію, що є суттєвою для прийняття рішень щодо визнання і оцінки активів і зобов'язань та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності	
	Р. IV п. 2		Чи підтверджується документально дотримання керівником установи терміну затвердження протоколу інвентаризації?	
	Р. IV п. 3		Чи підтверджується документально відображення результатів інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація?	
	Р. IV п. 4		Чи підтверджується документально дотримання керівником установи порядку врегулювання розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань та даними бухгалтерського обліку?	
	Р. IV п. 6		Чи підтверджується документально визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей відповідно до законодавства	
	Р. IV п. 7		Чи підтверджується документально передача правоохоронним органам відповідних матеріалів протягом 5 днів після встановлення нестач і втрат, а на суму виявлених нестач і втрат подання цивільного позову	

За матеріалами : Положення 876 (з 01.01.2015); Одеський НДІСЕ Міністерства юстиції України - Методика вирішення судово-економічною експертизою питань бухгалтерського обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів Вид експертизи **11. Економічна експертиза** 11.1. Дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, 11.2. Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій. Реєстраційний код 11.0.46, Наказ МФУ Від 17.06.2015 № 572, Р. II п. 2 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені Наказ Міністерства фінансів України 23.01.2015 № 11, Р. II п. 40 Наказ Міністерства фінансів України 23 січня 2015 року N 11 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05.06.1995 р. за № 168/704 (із змінами)

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях та у виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз

1. Шушко О. О. Формування фінансової безпеки на підставі судово-економічної експертизи. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*: збірн. наук. праць. 2011. Вип. 33. С. 364–369. (0,32 д.а.).
2. Шушко О. О. Державне регулювання судово-економічної експертизи: сутність та проблеми. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Економічна*. 2011. № 970. С. 350–355 (0,4 д.а.).
3. Шушко О. О. Особливі відмінності судово-економічної експертизи та ревізії для своєчасного попередження загроз для підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2011. № 6. С. 213–218 (0,48 д.а.).
4. Шушко О. О. Особливості проведення судово-економічної експертизи при встановленні нестачі товарно-матеріальних цінностей. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. Ч. 3. С. 147–151 (0,44 д.а.).
5. Шушко О. О. Особливості проведення економічної експертизи при документальному підтвердженні нарахування та сплати податку на додану вартість. *Криміналістичний вісник*. 2014. № 1 (21). С. 126–131 (0,53 д.а.).
6. Шушко О. О. Модель проведения экономической экспертизы при исследовании нецелевого использования денежных средств и необоснованной невыплаты заработной платы. *Судебная экспертиза Беларуси*. 2016. № 1. С. 51–53 (0,35 д.а.).
7. Шушко О. О. Експертне оцінювання рівня економічної безпеки національної економіки. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 237–243 (0,68 д.а.).
8. Шушко О. О. Суть економічної експертизи в контексті питань забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Науковий вісник*

Ужгородського національного університету. Серія: міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 20. Ч. 1. С. 177–181 (0,71 д.а.). Index Copernicus.

9. Шушко О. О. Експертне оцінювання ефектів від забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Бізнес-навігатор. 2019. Вип. 1 (50). С. 173–180 (0,75 д.а.). Index Copernicus.*

Матеріали конференцій

10. Шушко О. О. Роль судово-економічної експертизи в економічному зростанні України. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції (27–28 жовтня 2011 р.). Суми, 2011. Т. 1. С. 158–159 (0,12 д.а.).*

11. Шушко О. О. Експертне бачення ефектів від забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Modern Economic Research: Co-operation, Banking, Public Administration in a Decentralized Environment: Proceedings International Scientific Conference, September 26th, 2017. Kielce, Poland: Baltija Publishing. P. 60–63 (0,14 д.а.).*

12. Шушко О. О. Реалізація стратегії забезпечення економічної безпеки засобами економічної експертизи використання коштів держави. *Corporate Governance: Strategies, Processes, Technology: Proceedings International Scientific Conference, October 20th, 2017. Kaunas, Lithuania: Baltija Publishing. P. 77–80 (0,25 д.а.).*

13. Шушко О. О. Методичні засади експертного дослідження економічної безпеки національної економіки. *Economy and Society: a Modern Vectors of Development. II International scientific conference, Part I, April 27, 2018. Leipzig, Germany: Baltija Publishing. P. 56–60 (0,16 д.а.).*

14. Шушко О. О. Вагомість та значення економічної експертизи для забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Economy and Society: The Formation of a Modern Competitive environment: Integration And Globalization: International scientific conference, Part I May 25, 2018. Greenwich, UK: Baltija Publishing. P. 110–113 (0,15 д.а.).*

15. Шушко О. О. Економічна експертиза недотач в межах забезпечення економічної безпеки національної економіки. *Integration of Business Structures: Strategies and Technologies: Proceedings III International Scientific Conference*, February 22th, 2019. Tbilisi, Georgia: Baltija Publishing. P. 43–46 (0,13 д.а.).

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАУКОВО - ДОСЛІДНИЙ
ЕКСПЕРТНО - КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ ЦЕНТР
МВС УКРАЇНИ

вул. Аваліані, 19-А, м. Запоріжжя, 69068
 тел. (061) 228-02-59, факс(061) 228-02-58
 ndekc@zp.npu.gov.ua

№ 19/108/1-52 від « 06 » 02 2019р.

ДОВІДКА

про впровадження наукових результатів дисертаційної роботи
 на здобуття наукового ступеню кандидата економічних наук
 Шушко Ольги Олегівни

Результати дисертації Шушко О.О. використовуються в практичній діяльності Запорізького науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС України в частині :

- експертний підхід до макроекономічного оцінювання фінансового стану суб'єктів господарювання, в основу якого покладено розроблену модель відповідного інтегрального показника, побудованого засобами фінансового аналізу, таксономії, факторних навантажень та імітаційного моделювання. Пропонований підхід при практичному застосуванні дає змогу економічному експерту підвищити якість та достовірність результатів експертного висновку за рахунок використання отриманих значень у процесі доказування чи спростовування фінансової спроможності суб'єкта;

- експертний підхід до оцінювання рівня економічної безпеки національної економіки, в основу якого покладено комплексний макроекономічний багатoproфільний показник, який включає сировинно-ресурсну, енергетичну, фінансову, соціальну, інноваційно-технологічну, продовольчу та зовнішньоекономічну складові економічної безпеки та характеризує поточний узагальнений стан економіки країни, визначає її здатність до відтворення. Практичне застосування підходу дає змогу врахувати при оцінюванні основні напрями діючої стратегії економічного розвитку країни і, тим самим, виступає підґрунтям при обґрунтуванні державної політики забезпечення економічної безпеки національної економіки.

Директор



І.О. Каркоцький

**Класичний
Приватний
Університет**

Україна, 69002 тел. (061) 764-57-15
м. Запоріжжя, (0612) 63-99-73
Жуковського, 70 "Б" факс (061) 764-57-15
(061) 220-10-02



**CLASSIC
PRIVATE
UNIVERSITY**

70 "B", Zhukovskogo st., tel. (061) 764-57-
69002 Zaporizhja, (0612) 63-99-
UKRAINE fax (061) 764-57-
(061) 220-10-

№ 01-19

«14» 02 2019 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертації Шушко Ольги Олегівни у навчальному процесі Класичного приватного університету

Основні положення та результати дисертації Шушко Ольги Олегівни за темою „Забезпечення економічної безпеки національної економіки шляхом економічної експертизи” використовуються у навчальному процесі при підготовці спеціалістів з напрямів: 051 – „Економіка”, 07 – „Управління та адміністрування” під час викладання дисциплін „Економічний аналіз”, „Фінансовий аналіз”, „Національна економіка”.

Ректор
Класичного приватного університету



В.М. Огаренко



Запорізька обласна організація товариства «Знання» України

69002, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 70б, каб. 8
р/р 26007000095866 ПАТ Укрсоцбанку, МФО 300023,
код ЄДРПОУ 02923542 тел. (061) 707-45-47

№ 60-18

від 22.02.2018

ДОВІДКА

про впровадження наукових результатів дисертаційної роботи
на здобуття наукового ступеню кандидата економічних наук
Шушко Ольги Олегівни

Наукові результати дисертаційної роботи Шушко Ольги Олегівни довели свою науково-практичну цінність в роботі Запорізької обласної організації Товариства "Знання" України - при проведенні лекційних занять для представників органів місцевого самоврядування, державних службовців. Розкрито наступні питання, зокрема:

- структурно-функціональна модель економічної експертизи проведення річної інвентаризації, в основу моделі покладено визначену послідовність етапів проведення річної інвентаризації у розрізі відповідальності задіяних суб'єктів та синхронізації порядку їх дій із системним баченням економічним експертом особливостей функціонування соціально-економічних процесів. Застосування моделі на практиці дає змогу системі державного контролю стимулювати збільшення якості проведення інвентаризації шляхом удосконалення використання змісту відповідних нормативно-правових документів, спростити процедуру проведення економічної експертизи за рахунок логічного звуження меж експертного пошуку, при цьому забезпечуючи високий рівень достовірності, точності, логічності висновку та скорочення терміну, необхідного для його обґрунтування;

- методичний підхід до проведення економічної експертизи заробітної плати, в основу якого покладено параметризація заробітної плати, визначення причин основних конфліктів та можливостей забезпечення діючими державними методиками, необхідними для отримання достовірних висновків економічної експертизи щодо правильності її нарахування та виплати. Використання на практиці підходу дає змогу знизити ймовірність появи системної помилки, підвищити рівень достовірності загального висновку експерта, забезпечити мінімізацію витрат часу, наочність та прозорість схеми його побудови, що у цілому сприяє вчасному прийняттю управлінських або судових рішень.

Голова правління
Запорізької обласної організації
Товариства «Знання» України



Н.М. Забава

