

ВІДГУК

професора кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана,
кандидата економічних наук, доцента **КОРШИКОВОЇ Ренати Сергіївни**
на дисертацію **ПОПОВОЇ Олени Олександрівни**
на тему: **«Формування управлінської звітності
економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу»**,
подану на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»
галузі знань 07 «Управління та адміністрування»

Актуальність теми дисертаційного дослідження. У сучасних умовах здійснення господарської діяльності, що характеризуються глобалізацією, невизначеністю економічного середовища, інституційною нестабільністю й воєнними діями, система економічної безпеки є найбільш вагомим фактором сталого функціонування та розвитку підприємств аграрного бізнесу. Аграрний сектор, який відіграє стратегічну роль в економіці України, особливо чутливо реагує на сучасні виклики – зокрема, фінансові, економічні, інформаційні та інші загрози, що значно ускладнюють управлінські процеси та можуть негативно вплинути на його розвиток та ефективність функціонування. Відповідно, особливої значущості набуває управлінська звітність як інструмент підтримки управлінських рішень, спрямованих на ідентифікацію, оцінювання та нейтралізацію потенційних ризиків та зменшення невизначеності, що супроводжує діяльність аграрного підприємства. Саме вона забезпечує усі ланки керівництва суб'єкта господарювання актуальною, структурованою, орієнтованою на безпеку інформацією, необхідною для підтримання належного рівня економічної безпеки, що є критично важливим в умовах трансформаційної економіки, дії режиму воєнного стану та цифровізації.

У цьому контексті дисертаційне дослідження О. О. Попової на тему: «Формування управлінської звітності економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу» є своєчасним, науково значущим і цілком відповідає поточним потребам розвитку обліково-інформаційного забезпечення управління економічною безпекою в аграрному секторі України. Робота спрямована на розв'язання комплексу теоретичних, методичних та прикладних завдань щодо формування управлінської звітності як інформаційної основи для прийняття рішень щодо посилення економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків, їх достовірність. Аналіз змісту дисертації та опублікованих наукових праць дозволив виокремити ключові положення, висновки та пропозиції, сформульовані авторкою самостійно. Вони вирізняються науковою новизною, яка полягає у розвитку теоретико-практичних положень побудови системи управлінської звітності економічної безпеки, а також у розробленні науково-методичних рекомендацій з удосконалення її складу, змістовного наповнення та порядку проведення аналітичних і контрольних дій щодо посилення економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу за рахунок побудови ефективної системи управлінської звітності.

При проведенні дисертаційного дослідження О. О. Попова глибоко вивчила положення законів України, нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, іншу нормативну та довідкову літературу, наукові праці українських і зарубіжних вчених, результати досліджень. Це дозволило виробити власний підхід до об'єкту дослідження, уточнити понятійний апарат та сформувати методологічну базу дослідження, а також запропонувати низку прикладних рішень у сфері обліково-аналітичного забезпечення оцінки стану економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу.

Достовірність та практична значущість результатів дослідження підтверджуються їх апробацією в межах восьми міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференцій, а також фактом впровадження окремих розроблених рекомендацій у господарську діяльність підприємств агробізнесу та використанням їх в роботі вітчизняної професійної організації (ФПБАУ).

Новизна основних наукових положень, висновків і рекомендацій. Авторкою дисертації отримано і винесено на захист вагомі результати щодо подальшого розвитку теоретичних, методичних і практичних положень формування управлінської звітності економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу. До значущих досягнень, отриманих у процесі дослідження, які мають наукову новизну, слід віднести:

- подальший розвиток теоретичних засад формування та використання управлінської звітності економічної безпеки шляхом уточнення понятійного апарату, розкриття принципів її побудови та систематизації ризиків. Зокрема, уточнено зміст поняття «економічна безпека» як стану захищеності ресурсного потенціалу суб'єкта господарювання від внутрішніх і зовнішніх загроз, що забезпечує стійкий розвиток та збереження конкурентоспроможності. Узагальнено принципи функціонування системи економічної безпеки, серед яких цілеспрямованість, раціональність, системність і адаптивність, що лежать в основі побудови відповідної управлінської звітності. Запропоновано класифікацію ризиків економічної безпеки, згрупованих за трьома ключовими напрямками: фінансові ризики, операційні ризики, стратегічні ризики. Запропонована типологія ризиків формує методологічну основу для розроблення управлінської звітності, що відображає відповідні індикатори економічної безпеки. Сформульовані підходи дають змогу ідентифікувати ключові показники, які підлягають моніторингу та аналітичному супроводу, а також конкретизувати інформаційні завдання, що постають перед управлінською звітністю в межах аналізу економічної безпеки підприємства;

- вдосконалено обліково-контрольний імператив формування управлінської звітності шляхом доповнення його складових галузевим (через виділення галузевих показників економічної безпеки) та макроекономічним аспектом (через узагальнення і класифікацію показників економічної безпеки держави та їх адаптацію до рівня підприємств), що дозволило сформулювати основні запити до системи контролю показників економічної безпеки та управлінської звітності підприємств аграрного бізнесу;

- систематизовано показники аналізу фінансово-господарської діяльності за результатами дослідження чинних методик, на основі чого сформовано перелік показників-індикаторів, які дозволяють оцінити стан фінансової, техніко-технологічної, інвестиційної, інноваційної, кадрової та екологічної складових економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу, що покладено в основу системи їх управлінської звітності.

- вдосконалено теоретико-методичні засади формування облікової політики аграрного підприємства, що спрямована на підвищення інформованості про рівень економічної безпеки та ризики і загрози щодо його зниження, зокрема визначені та узагальнені мета, етапи та основні аспекти формування облікової політики для цілей управлінського обліку, критерії якості управлінської звітності для їх фіксації в обліковій політиці. Це сприятиме організації на підприємстві більш ефективної обліково-аналітичної системи для оцінки стану економічної безпеки в управлінському обліку;

- розроблено систему управлінської звітності щодо прав користування земельними ділянками (методика оцінки, документальне забезпечення та форми звітності), як ключового майнового показника економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу, що забезпечить

оперативну генерацію даних про майновий стан підприємства для їх використання в обґрунтуванні стратегічних і тактичних управлінських рішень щодо посилення економічної безпеки, зокрема її майнових показників. Система базується на використанні методів експертної грошової оцінки, зокрема методу капіталізації рентного доходу, містить порядок оцінки окремо для землевласника та землекористувача та форми управлінської документації для відображення результатів оцінки. Впровадження розробленої моделі в управлінську діяльність підприємств забезпечить прогнозованість використання землі у господарській діяльності, що дозволить посилити рівень економічної безпеки сільськогосподарських підприємств;

Загалом отримані здобувачкою нові наукові результати у сукупності дали змогу досягти мети та вирішити завдання дослідження і у підсумку здійснено теоретичне узагальнення та сформульовано науково обґрунтовані положення щодо удосконалення методичних підходів до відображення показників економічної безпеки в управлінській звітності підприємств аграрного бізнесу.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження О. О. Попової виконувалося в рамках науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування України за темою «Обліково-контрольне забезпечення управління діяльністю і оподаткування суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (номер державної реєстрації 0121U110614). У межах зазначеної наукової теми в дисертаційному дослідженні розроблено пропозиції щодо вдосконалення теоретичних засад формування управлінської звітності економічної безпеки. Визначено обліково-інформаційне підґрунтя функціонування такої звітності, обґрунтовано напрями її розвитку шляхом формування концептуальних засад побудови звітності економічної безпеки. Сформовано цілісну систему управлінської звітності для аграрних підприємств та окреслено напрями її впровадження й практичного використання в умовах цифровізації сільськогосподарського виробництва.

Практичне значення та впровадження результатів дослідження. Основні положення, висновки та розробки, викладені в дисертації, мають важливе практичне значення, що дозволить сільськогосподарським підприємствам підвищити якість управлінської звітності в частині оцінки їх економічної безпеки та сприятиме забезпеченню сталості їх функціонування. Отримані у процесі дослідження напрацювання можуть бути використані суб'єктами підприємницької діяльності у сфері агробізнесу, науково-дослідними інститутами та закладами вищої освіти.

Ключові теоретичні положення та практичні рекомендації дослідження було впроваджено у практичну діяльність окремих сільськогосподарських підприємств. У практичну діяльність ТОВ «Волмаро» впроваджено пропозиції здобувачки щодо формування облікової політики з урахуванням пріоритетів економічної безпеки та відображення її у формах управлінської звітності. Зокрема застосовується комплект управлінської звітності та графік документообігу для цілей управлінського обліку показників економічної безпеки. Також для формування інформації про економічну безпеку в управлінській звітності на підприємстві впроваджено механізм управлінської оцінки справедливої вартості прав оренди земель сільськогосподарського призначення.

В ТДВ «Терезине» апробовано та імplementовано послідовність аналізу показників економічної безпеки відповідно до інформаційних запитів управлінського персоналу. Окремі положення дисертації використано підприємством у ході формування управлінської

політики з посилення економічної безпеки підприємства у період дії на території України режиму воєнного стану.

Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України прийнято до впровадження в її організаційно-методичну роботу запропоновані здобувачкою концептуальні підходи до вдосконалення управлінської звітності економічної безпеки суб'єктів господарювання та пропозиції щодо моделювання управлінської звітності економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу, у т. ч. з формування і використання управлінської звітності економічної безпеки в цифровізованому сільськогосподарському виробництві.

ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки» застосовує у своїй діяльності рекомендації здобувачки щодо проведення управлінської оцінки вартості прав оренди земель у частині застосовуваних методів та відображення її в управлінській звітності.

Методичні положення та результати дослідження О. О. Попової використовуються у навчальному процесі Національного університету біоресурсів і природокористування України від час викладання дисципліни «Управлінський облік» у процесі підготовки здобувачів вищої освіти ОС «Бакалавр» зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Повнота викладення основних наукових результатів в опублікованих працях. За результатами дисертаційного дослідження авторкою опубліковано самостійно та у співавторстві 14 наукових праць, з яких стаття у періодичному науковому виданні, включеному до категорії «А» Переліку наукових фахових видань України та/або у закордонному виданні, проіндексованому у базах даних Web of Science Core Collection та/або Scopus, 4 статті у наукових виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України, стаття у колективній монографії, 8 тез наукових доповідей. Список зазначених вище праць наведено в дисертації.

Публікаційна активність в частині кількості, обсягу та якості поданих у відкритому доступі праць відповідає чинним вимогам МОН України щодо оприлюднення результатів дисертації на здобуття ступеня доктора філософії та засвідчує повноту викладення основних наукових результатів в опублікованих працях.

Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності. Дисертація О. О. Попової є самостійно виконаною кваліфікаційною науковою працею. За результатами аналізу змісту дослідження не було виявлено фактів порушення академічної доброчесності, некоректних запозичень або академічного плагіату. Авторка дотримувалася принципів і норм наукової етики, академічної доброчесності та законодавства у сфері авторського права.

У тексті дисертації містяться належно оформлені бібліографічні посилання на всі використані джерела інформації, що свідчить про коректне використання наукових доробків інших дослідників і демонструє дотримання встановлених норм академічної доброчесності під час виконання дисертації.

Таким чином, дотримання норм наукової етики та відсутність ознак академічного плагіату сприяли цілісності та високій якості дисертації.

Дискусійні положення та зауваження щодо дисертації. Незважаючи на загальну позитивну оцінку дисертації здобувачки та високий рівень теоретичних, методичних та практичних результатів доцільно виокремити окремі зауваження та дискусійні положення, що потребують додаткового уточнення або обґрунтування.

1. У роботі спостерігається певна термінологічна неоднозначність у трактуванні понять «внутрішня звітність» та «управлінська звітність», що потребує уточнення. Здобувачкою запропоновано власне визначення управлінської звітності як складової внутрішньої звітності підприємства (с. 20). Водночас у подальших положеннях дисертації (зокрема, с. 26) управлінська звітність фактично розглядається як аналог внутрішньогосподарської звітності, що більше відповідає підходу, закріпленому в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де поняття внутрішньогосподарського обліку та управлінського обліку вживаються як синоніми. У зв'язку з цим доцільним було б більш чітко окреслити, що саме в межах дослідження мається на увазі під внутрішньою звітністю, а також обґрунтувати доцільність виділення управлінської звітності як окремої складової або системи. Це особливо важливо, оскільки в українській практиці управлінська звітність зазвичай розглядається саме як елемент управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, а не як самостійне поняття.

2. Класифікація ризиків економічної безпеки, запропонованої здобувачкою (підрозділ 1.2), не повною мірою узгоджується з окресленими напрямками економічної безпеки підприємства. Зокрема, економічну безпеку суб'єкта господарювання здобувачка пропонує досліджувати за п'ятьма напрямками, серед яких виділяє, зокрема, фінансову безпеку і безпеку активів. Перша орієнтована на платоспроможність, ліквідність і фінансову стабільність, друга – на збереження та ефективне використання матеріальних і нематеріальних активів (с. 34). Але класифікуючи ризики на рис. 1.8, як ризики, які можуть створювати загрози та небезпеки для кожного з цих напрямів, ризик активів віднесено до фінансових ризиків, що не відповідає попередній логіці авторського поділу. Крім того, запропонований поділ ризиків лише на три групи – фінансові, операційні та стратегічні – не охоплює повного спектра визначених авторкою напрямів економічної безпеки (с. 34 і 267).

3. Пропозиція авторки щодо включення макроекономічного аспекту до управлінської звітності економічної безпеки в контексті її обліково-контрольного імперативу безумовно заслуговує на увагу (с. 97–110). Такий підхід справді сприятиме формуванню системної інформаційної бази для підтримки стабільності та стійкості національної економіки, особливо в умовах воєнних викликів та в період післявоєнного відновлення. Водночас слід зазначити, що пошук, обробка та регулярне оновлення інформації щодо макроекономічних показників, запропонованих здобувачкою може виявитися надмірно складним і ресурсоємним завданням для середніх і малих підприємств аграрного сектору. Особливо це стосується таких сфер як аналіз банківської стабільності, житлових умов, доступу до освіти тощо (с. 110), які значно виходять за межі звичних управлінських можливостей таких суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим було б доцільно конкретизувати перелік ключових макроекономічних індикаторів, які є справді досяжними для практичного застосування в умовах обмежених ресурсів, зберігаючи при цьому їхню аналітичну цінність і достовірність. Крім того, вважаємо, що з урахуванням галузевої специфіки аграрного виробництва доцільно акцентувати увагу на екологічній складовій економічної безпеки. Це узгоджується з сучасними європейськими тенденціями запровадження стандартів звітності про сталий розвиток (ESRS) та актуалізує питання формування в Україні відповідних показників на основі зазначених стандартів в управлінській звітності для вітчизняних підприємств.

4. У дисертації (підрозділ 3.1) здобувачкою розглянуто міжнародні стандарти, практики та рекомендації, що спрямовані на підготовку як фінансової, так і нефінансової інформації, що, на його думку, можуть бути застосованими для формування управлінської звітності та прийняття управлінських рішень. Серед таких методологічних джерел здобувачкою виокремлюються міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) та загально

прийняті принципи бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP). Але така інтерпретація потребує уточнення, оскільки управлінська звітність не є об'єктом прямого регулювання з боку міжнародних стандартів фінансової звітності, а формується переважно за внутрішніми регламентами підприємства відповідно до його управлінських потреб. Аналогічно, GAAP – це сукупність правил (принципів, стандартів), як наприклад, у США, які також регламентують саме фінансову, а не управлінську звітність. Тому, пряма інтерпретація згаданих систем як стандартів управлінської звітності є дещо неточною. У зв'язку з цим у дисертації доцільно чітко розмежувати регульовані міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, GAAP) та підходи до управлінської звітності, що формуються у межах внутрішніх корпоративних систем, професійних рекомендацій або галузевої практики. Більш релевантними в цьому контексті виглядали б, наприклад, Глобальні принципи управлінського обліку, розроблені Привілейованим Інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA), які безпосередньо орієнтовані на внутрішнє інформаційне забезпечення процесів прийняття управлінських рішень.

5. У підрозділі 3.3 здобувачкою окреслено напрями цифровізації управлінської звітності із згадуванням сучасних технологій (Big Data, Blockchain, IoT тощо). Водночас цей розділ роботи має переважно оглядовий характер і не супроводжується прикладами практичного застосування цифрових інструментів на аграрних підприємствах, а також відсутня аналітична оцінка їх впливу на управління економічною безпекою. З огляду на актуальність цифрової трансформації управлінських процесів доцільним було б конкретизувати можливості адаптації зазначених технологій до умов аграрного сектору та доповнити роботу прикладами їх застосування.

Зазначені зауваження не знижують загального рівня наукової роботи, а, навпаки, відкривають перспективи для подальших досліджень у сфері управлінського обліку, управлінської звітності та економічної безпеки суб'єктів господарювання в аграрному секторі України.

Загальний висновок. Дисертація О. О. Попової є завершеним, цілісним і самостійно виконаним науковим дослідженням, у якому отримано нові теоретично й практично обґрунтовані результати. Зміст дисертації повністю розкриває обрану тему дослідження, вирішує поставлені завдання та відповідає спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Одержані результати у своїй сукупності вирішують актуальне наукове завдання, пов'язане з формуванням управлінської звітності економічної безпеки підприємств аграрного сектору. Робота відзначається високим рівнем актуальності, наукової новизни, обґрунтованістю висновків, значущістю теоретичних положень і практичних рекомендацій. Стиль викладу чіткий і послідовний, дисертація та її анотація оформлені відповідно до чинних вимог. Опубліковані наукові праці повно та всебічно відображають зміст дисертаційного дослідження, його ключові результати, наукову новизну та прикладну значущість. Дисертація виконана з дотриманням принципів академічної доброчесності та відповідає встановленим вимогам до присудження ступеня доктора філософії.

Таким чином, актуальність теми дослідження, новизна, обґрунтованість й достовірність, а також теоретичне та прикладне значення сформульованих здобувачкою положень та розробок дозволяють дійти висновку про те, що за змістовними та формальними ознаками дисертація на тему: «Формування управлінської звітності економічної безпеки підприємств аграрного бізнесу» відповідає вимогам наказу Міністерства освіти і науки України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» і Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової

спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 44 від 12 січня 2022 року, а її авторка Попова Олена Олександрівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

Офіційний опонент професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, кандидат економічних наук, доцент Рената КОРШИКОВА