

## РЕЦЕНЗІЯ

доктора економічних наук, професора

**МУРАВСЬКОГО Володимира Васильовича**

на дисертаційну роботу

**ПУШКАРЯ Михайла Романовича**

**на тему: «Інформаційне поле управлінського обліку»**

на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 07 «Управління та адміністрування» зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

**Актуальність теми дослідження.** Традиційно бухгалтерський облік визнається лінійним процесом від моменту документування первинних даних, їх трансформації до формування результативної інформації з наданням зацікавленим користувачам. Бухгалтерський облік позиціонується інформаційно забезпечуючою підсистемою управлінської системи. Іншими словами, облік генерує інформацію, яка в подальшому використовується менеджментом у процесі управління функціонуванням підприємств. Проте, лінійне позиціонування бухгалтерського обліку, підготовка інформації яким є самоціллю в очікуванні потенційного споживання стейкхолдерами, нівелює місію облікової теорії та практики.

Розвиток концепції управлінського обліку як частини бухгалтерського обліку якісно трансформує наукову і прикладну сферу створення та використання облікової інформації. В управлінському обліку стейкхолдери визначають зміст, час надання та місце доставки інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. Користувачі інформації управлінського обліку стають ініціаторами облікового процесу. Як наслідок, між стейкхолдерами та обліковими фахівцями виникає інформаційне поле, яке функціонує за правилами, визначеними на мікро-рівні. Виникає необхідність в теоретично-прикладному обґрунтуванні важливості якісного та ефективного формування інформаційного середовища управлінського обліку в управлінні підприємствами, що визначає актуальність обраної Пушкарем М.Р. теми дисертаційної роботи, коректність позиціонування предмету та об'єкту, мети та завдань дисертаційного дослідження. Об'єктом дослідження обрано процес отримання інформаційних ресурсів про господарську діяльність в системі управлінського обліку підприємства і в його структурних підрозділах, а

предметом – теоретичні та науково-методичні положення з формування інформації в підсистемі управлінського обліку, використовуючи для цього інформаційне поле як джерело фактів про споживання виробничих ресурсів, а також про ефективність господарських процесів.

**Зв'язок з науковими програмами, планами, темами.** Дослідження виконано відповідно до планів науково-дослідних робіт Західноукраїнського національного університету: прикладної науково-дослідної теми, яка виконується за кошти державного бюджету на тему «Домінанти управлінського обліку в умовах діджиталізації для забезпечення економічної безпеки у воєнний і післявоєнний періоди» (державний реєстраційний номер 0123U101580); науково-дослідних тем кафедри фінансового контролю та аудиту «Сучасні тренди в обліковому управлінні бізнесом» (номер державної реєстрації 0121U111671) та «Управління та адміністрування: локальні та глобальні проблеми розвитку обліку, аудиту та економічної експертизи» (номер державної реєстрації 0120U103794), у яких розроблено й удосконалено концептуальні теоретико-методологічні, організаційні та практичні положення управлінського обліку.

**Особистий внесок дисертанта в отриманих наукових результатах.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням, в якому особисто здобувачем удосконалено теоретико-методичні положення та подані практичні рекомендації щодо інформаційного поля управлінського обліку. Здобувачеві належать наукові ідеї роботи, теоретичні розробки й узагальнення, вибір методів дослідження, висновки та рекомендації, практичне впровадження результатів наукових досліджень. Внесок здобувача в колективно опубліковані праці конкретизовано у переліку публікацій; у дисертаційній роботі використано лише ті ідеї, які належать особисто автору. Особистий внесок дисертанта є достатнім для такого виду дисертаційної роботи.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій.** Дисертаційна робота характеризується логічною структурою, достовірністю та обґрунтованістю сформованих висновків і рекомендацій, комплексністю опрацювання бібліографічних джерел. Достовірність і

обґрунтованість представлених у дисертаційній роботі пропозицій ґрунтується на використанні широкого кола інформаційних джерел: праць вітчизняних і зарубіжних учених, законодавчих та нормативних документів, даних з відкритих джерел, інформації з підприємств. Використання автором джерел інформації є необхідним для підтвердження достовірності сформульованих наукових гіпотез та вирішених прикладних завдань дослідження. Достовірність проведеного дослідження зумовлена використанням загальнофілософських й загальнонаукових методів пізнання явищ і процесів.

Мета дослідження відповідає темі дисертаційної роботи. Визначені об'єкт і предмет дослідження достатньо розкриті в структурі та змісті дисертації. Ознайомлення з її змістом та структурою свідчить про комплексний підхід до проведеного автором дослідження, спрямованого на: уточнення теоретичних основ формування та інтерпретації інформації управлінського обліку; удосконалення методології та методики управлінського обліку для відповідності інформаційним пріоритетам різних груп стейкхолдерів; позиціонування управлінського обліку як інформаційних компонентів контролю, управління та забезпечення економічної безпеки підприємств.

Обґрунтованість та достовірність отриманих наукових досліджень, висновків та рекомендацій підтверджується значним переліком публікацій за темою дисертаційної роботи у зарубіжних та національних періодичних виданнях, а також обговоренням отриманих результатів на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях. Наукові праці автора на достатньому рівні відображають його особистий внесок у вирішення теоретичних та прикладних проблем розвитку управлінського обліку та управління функціонуванням підприємств.

Отже, зміст та структура роботи повністю узгоджується з її назвою, метою та завданнями досліджень. Наукові положення викладені послідовно й логічно, висновки і рекомендації ґрунтуються на результатах авторських досліджень, що належно апробовані та базуються на різноманітних інформаційних джерелах.

### **Ступінь наукової новизни результатів дисертаційного дослідження.**

Найбільш суттєві результати, що розкривають особистий внесок дисертанта у розробку досліджуваної тематики та характеризують новизну, полягають у комплексі взаємопов'язаних наукових розробок та пропозицій. Ознайомлення зі змістом дисертації Пушкаря М.Р., основними науковими працями здобувача дозволило визначити найважливіші теоретико-методичні положення, висновки та рекомендації, що доводять наукову новизну, відображають внесок автора у розв'язання наукового завдання щодо обґрунтування теоретичних, методичних та методологічних положень з оптимізації управлінського обліку у взаємозв'язку з управлінням на основі інформаційного поля.

Здобувач відповідно до обраної мети дисертаційного дослідження, яке полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці науково-методичних рекомендацій з формування інформаційного поля, яке має значну практичну цінність для управлінського обліку та структури його інформаційних ресурсів, сформулював низку наукових і практичних завдань. Їх реалізація дала змогу одержати результати, висвітлені у авторських пропозиціях та рекомендаціях, що містять наукову новизну. Досягнення сформованих завдань стало можливим через використання широкого науково-методичного інструментарію, що дало змогу науково обґрунтувати висновки дисертаційної роботи і засвідчити придатність їх до використання у майбутніх наукових пошуках.

До наукових результатів, що спрямовані на вдосконалення теоретико-методологічних положень та уточнення методичних рекомендацій з покращення управлінського обліку, потрібно зарахувати:

1. Дефініційне визначення поняття «інформаційне поле» в управлінському обліку, його трансформація на основі актуальних наукових теорій з формуванням новітньої концепції з врахуванням законів кібернетики, системології та філософського підходу, що дає змогу посилити науковий рівень організації сучасного бухгалтерського обліку.

2. Організаційні особливості управлінського обліку з виокремленням центрів відповідальності, центрів витрат, а також визначенням структури

облікового апарату, який занятий реалізацією п'яти функцій управлінського обліку, що забезпечує ефективну його організацію на мікро-рівні.

3. Розробку кібернетичної п'ятирівневої моделі управлінського обліку, яка є універсальною інструкцією щодо його запровадження на різних за видом економічної діяльності, розміром бізнесу та формою власності підприємствах.

4. Обґрунтування наявності синергетичної взаємодії управлінського обліку з різними рівнями менеджменту, внутрішнім контролем, аналізом, економічною безпекою, що підтверджує важливість та необхідність облікової інформації в управлінні функціонуванням підприємствами.

Таким чином, основні наукові положення, результати і висновки дисертаційної роботи Пушкаря М.Р. мають істотну наукову новизну, достатній ступінь обґрунтованості, достовірність яких доведена здобувачем.

**Повнота опублікування основних положень дисертації.** Дисертаційна робота Пушкаря М.Р. є самостійною, комплексною і повноцінною науковою працею. Основні положення та результати дослідження опубліковано в 16 наукових працях (три з яких у співавторстві), в яких опубліковані основні наукові результати дисертації, серед яких 3 одноосібні статті у виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, та розділ у колективній монографії, загальним обсягом 8,2 друк. арк., та 12 наукових праць, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації. Загальний обсяг наукових праць 11,4 друк. арк., особисто автору належить 11,1 друк. арк.

Положення дисертаційного дослідження, які складають наукову новизну, повністю висвітлені та обговорювалися на 11 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, круглих столах. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням, в якому особисто автором розроблено теоретико-методологічні основи та методичні рекомендації щодо удосконалення управлінського обліку у взаємозв'язку з управлінням на основі інформаційного поля. Здобувачеві особисто належать наукові ідеї роботи, теоретичні розробки й узагальнення, висновки та рекомендації, що виносяться на захист здобувачем та містяться в його публікаціях.

**Теоретичне та практичне значення отриманих результатів і рекомендацій про їх використання.** Проведені теоретичні дослідження є методичною базою для подальшого уточнення теорії управлінського обліку на підприємствах різних галузей діяльності. Основні теоретичні положення дисертаційної роботи доведені до рівня методичних розробок, які можуть бути використані у практичній діяльності підприємств.

Наукові результати, отримані у дисертації, пройшли апробацію і використовуються у практичній діяльності підприємств, зокрема: Акціонерного товариства «Тернопільський радіозавод «ОРІОН» (довідка про впровадження №354/444 від 22.05.2023), Товариства з обмеженою відповідальністю «Тернопільський завод металоконструкцій «СТАЛЬ» (довідка про впровадження № 78 від 25.04.23 р.), Приватне підприємство «ПАТМОС» (довідка № 383 від 31.05.23 р.). Окремі результати дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Західноукраїнського національного університету при викладанні дисциплін: «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Контроль і аудит», «Методологія наукових досліджень» (довідка про впровадження №126-28/1864 від 07 вересня 2023 р.).

**Оцінка структури дисертації.** Структура дисертаційної роботи Пушкаря М.Р. є цілісною, логічною і комплексною. Всі розділи пов'язані між собою, що забезпечує цілісне сприйняття досліджуваної проблеми і дозволяє визначити науковий внесок здобувача та ступінь вирішення сформульованих завдань відповідно до теми, мети та завдань дослідження. Оформлення роботи повністю відповідає вимогам наказу Міністерства освіти і науки України до кваліфікаційних наукових робіт на здобуття наукового ступеня доктора філософії відповідно до наказу Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017р. № 40 «Про затвердження вимог до оформлення дисертації».

Дисертаційна робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації викладено на 250 (в тому числі основний текст на 194 сторінках). Робота містить

22 рисунки та 4 таблиці, список використаних джерел налічує 227 позиції та наведений на 19 сторінках; 10 додатків подано на 17 сторінках.

Зі змістовної точки зору робота є завершеною науковою працею, а її результати є науково вагомими та практично значущими. Висновки, пропозиції, рекомендації, сформульовані здобувачем за результатами дисертаційного дослідження, містять елементи наукової новизни і мають цінність для розвитку теоретичних, методологічних та методичних положень управлінського обліку.

**Мова та стиль викладення.** Дисертаційна робота Пушкаря М.Р. підготовлена діловою українською мовою, що ґрунтується на загально-науковій та економічній термінології. Стиль викладення тексту є науковим унаслідок застосування мовної компресії, логічної послідовності розкриття змісту параграфів та розділів дисертації, однозначності трактувань дефініцій та категорій, смислового взаємозв'язку завдань, наукової новизни, прикінцевих положень і висновків, об'єктивності порівняння проведених наукових досліджень та формування авторської позиції у сфері управлінського обліку та управління підприємствами тощо.

**Відповідність дисертації паспорту спеціальності, за якою вона подається до захисту.** За змістом та оформленням дисертація Пушкаря М.Р. на тему «Інформаційне поле управлінського обліку» відповідає встановленим вимогам Міністерства освіти і науки України, зокрема: 1) паспорту спеціальності 071 – «Облік і оподаткування», галузь знань 07 – «Управління та адміністрування»; 2) вимогам, встановленим «Порядком 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 від 12 січня 2022 р. № 44; 3) основним вимогам до оформлення дисертаційних робіт.

**Критичні зауваження до дисертації.** Разом з важливими науковими здобутками, позитивною оцінкою змісту і оформленням дисертаційної роботи слід відмітити окремі найбільш значущі зауваження та дискусійні положення, зокрема:

1. У першому розділі дисертаційної роботи при дефініційному визначенні «інформаційного поля» управлінського обліку його елементом разом з частиною зовнішнього та внутрішнього середовища автором визнано також персонал підприємства. Проте, працівники підприємствами разом з іншими стейкхолдерами, про які здобувач не згадує, є суб'єктами інформаційного поля управлінського обліку, а не його компонентами, що беруть участь в інтерпретації фактів господарської діяльності.

2. Обґрунтовуючи важливість удосконалення існуючої моделі управлінського обліку, автором пропонується доповнювати грошові показники ще й обліковими відомостями у натуральній формі, що частково уже визначено фундаментальними принципами обліку, орієнтованого на інформування внутрішніх стейкхолдерів. Можливість одночасного використання варіативного переліку вимірників є одним з основних класифікаційних критеріїв, що відрізняє управлінський облік від фінансового обліку.

3. При доведенні необхідності запровадження нового підрозділу в організаційній структурі підприємства, який орієнтований винятково на управлінський облік, автором недостатньо деталізовано структуру такого облікового відділу та його інформаційний взаємозв'язок з іншими внутрішніми інформаційними суб'єктами. Також неналежно обґрунтованою є пропозиція щодо виокремлення функції з назвою «інформаційні технології» новоствореного облікового апарату, оскільки інформаційні технології є інструментами (поєднанням програмного, технічного та іншого забезпечення) та сукупністю знань про способи їх використання для облікових цілей.

4. Для підсилення прикладної орієнтації дисертаційної роботи важливо дослідити методичні положення управлінського обліку у частині формування його інформаційного поля у напрямку розкриття: методичних передумов (класифікація витрат і доходів, вибір оптимальних методів калькулювання собівартості); методичних прийомів обліку (документування, інвентаризація, калькулювання і т.д.); інтегрованого формування масивів облікових даних; способів акумулювання та узагальнення інформації у внутрішній звітності;



формування інформаційного взаємозв'язку з фінансовим обліком та різним видами стейкхолдерів тощо.

Наведені зауваження є дискусійними і не зменшують цінності дисертаційної роботи у сфері управлінського обліку.

**Загальна оцінка роботи, її відповідність встановленим вимогам.**  
Дисертаційна робота Пушкаря М.Р. на тему «Інформаційне поле управлінського обліку», представлена на здобуття ступеня доктора філософії, є завершеним самостійним дослідженням, що містить нові науково обґрунтовані теоретико-прикладні результати у сфері управлінського обліку. Отримані здобувачем результати та запропоновані нові рішення, рекомендації та висновки є достовірними та всебічно обґрунтованими. Дисертація виконана на високому фаховому рівні, її зміст відповідає обраній темі дослідження, мета повністю розкрита.

За рівнем наукової новизни, теоретичним і практичним значенням отриманих результатів, структурою, мовою та стилем викладення дисертація Пушкаря М.Р. на тему «Інформаційне поле управлінського обліку» відповідає вимогам «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44 та вимогам наказу Міністерства освіти і науки України «Про затвердження вимог до оформлення дисертації» №40 від 12.01.2017 р. (зі змінами від 31.05.2019 р.), а її автор – Пушкар Михайло Романович – заслуговує присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

**Рецензент:**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку і оподаткування  
Західноукраїнського національного  
університету МОН України



Підпис *Володимир МУРАВСЬКИЙ*  
Завіряю:  
НАЧАЛЬНИК  
ЗАГАЛЬНОГО ВІДДІЛУ *Анна СЕЦІК*  
**Володимир МУРАВСЬКИЙ**