

РЕЦЕНЗІЯ

професора кафедри обліку та оподаткування
Національного університету біоресурсів і природокористування України,
доктора економічних наук, професора **ГУЦАЛЕНКО Любові Василівни**
на дисертацію **КРИВОШЕЯ Олександра Вячеславовича**
на тему: **«Обліково-аналітичне забезпечення
маркетингової діяльності підприємств агробізнесу»**,
подану на здобуття ступеня доктора філософії
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
галузі знань 07 «Управління та адміністрування»

Актуальність теми дослідження. Сучасні умови функціонування підприємств агробізнесу характеризуються високим рівнем конкуренції, динамічними змінами ринкової кон'юнктури та зростанням вимог споживачів до якості продукції й сервісу. За таких умов ефективність діяльності суб'єктів аграрного сектору значною мірою залежить від якості управлінських рішень, які приймаються на основі достовірної, своєчасної та аналітично опрацьованої інформації. Саме тому питання формування дієвого обліково-аналітичного забезпечення маркетингової діяльності набуває особливої актуальності.

Обліково-аналітична система виступає ключовою складовою інформаційного простору підприємства, забезпечуючи менеджмент релевантними даними щодо витрат, доходів, ринкових тенденцій, споживчих переваг та ефективності маркетингових заходів. У сфері агробізнесу, де виробничо-збутові процеси мають сезонний характер і залежать від природно-кліматичних умов, важливою є інтеграція облікових та маркетингових даних для своєчасного реагування на зміни зовнішнього середовища. Крім того, розвиток цифрових технологій, автоматизованих систем обліку та аналітики створює нові можливості для підвищення ефективності маркетингового управління, але водночас вимагає переосмислення методичних підходів до формування обліково-аналітичного забезпечення. Недостатній рівень використання сучасних інформаційних інструментів, фрагментарність даних та відсутність стандартизованих підходів до оцінки результатів маркетингової діяльності знижують конкурентоспроможність аграрних підприємств.

Актуальність дослідження зумовлена необхідністю пошуку шляхів удосконалення обліково-аналітичної інформації для потреб управління підприємствами аграрного бізнесу, одним із яких є вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення маркетингової діяльності підприємств агробізнесу з урахуванням галузевої специфіки та можливостей сучасних інформаційних технологій.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій дисертації. Дисертація Олександра Кривошея містить низку авторських висновків, узагальнень, положень та рекомендацій, що відповідають вимогам до наукових робіт такого рівня та є цікавими з наукової і практичної точок зору. Дослідження базується на вдало

підбраній сукупності методів наукового пізнання. Вміле застосування здобувачем загальнонаукових та спеціально-наукових методів пізнання: системного аналізу та синтезу, моделювання, економіко-статистичного спостереження і узагальнення, аналогії і порівняння, дозволило об'єктивно дослідити обрану тематику та сформулювати обґрунтовані положення, що характеризуються новизною.

Керуючись методами діалектики та системного підходу до аналізу процесів організації обліку й аналітичного забезпечення маркетингової діяльності підприємств аграрного бізнесу означено методологічну основу дослідження. Методи порівняння, групування, абстрагування та узагальнення застосовано для удосконалення понятійно-категоріального апарату та класифікації маркетингових витрат за окресленими ознаками. Методи аналізу й синтезу використано для вивчення теоретико-методичних підходів щодо формування інформаційної бази управлінського обліку. Порівняльний аналіз, методи індукції, дедукції та теоретичного узагальнення застосовані для дослідження етапів розвитку обліково-аналітичної системи маркетингової діяльності та обґрунтування напрямів її вдосконалення. Економіко-статистичні методи дозволили виявити закономірності ефективності маркетингових інвестицій у підприємствах агробізнесу. Методи моделювання, візуалізації та системного аналізу застосовано для обліково-аналітичного забезпечення маркетингової діяльності, із застосуванням цифрових елементів її реалізації та використанням сучасних інформаційних технологій.

Автором запропоновано чотириетапну методичну модель оцінки маркетингових витрат і доходів (етапи ідентифікації, первинної оцінки, аналітичної оцінки результативності та інтерпретації результатів), що передбачає на етапі визнання – облікову оцінку маркетингових витрат і критеріїв капіталізації нематеріальних активів (бренд, репутація, цифрові платформи), а на етапі аналітичної інтерпретації – оцінку із застосуванням системи показників результативності (ROMI, ROI, маржинальний прибуток, коефіцієнт рентабельності маркетингових інвестицій, еластичність попиту, CVP-аналіз) (розділ 1, підрозділ 1.3, С. 75–77 та додаток К).

Заслугує на увагу пропозиція автора щодо послідовності впровадження електронного документообігу з використанням інструментів штучного інтелекту (AI) та оптичного розпізнавання символів (OCR) з уніфікацією стандартів електронних документів, що зменшує витрати праці, покращує відтворюваність облікових даних і якість їх інтеграції, а в довгостроковій перспективі сприятиме трансформації документаційного процесу в інтелектуально-керовану, автоматизовану систему, яка одночасно підвищує економічну ефективність, достовірність звітності, швидкість аналітики та інституційну готовність аграрного бізнесу до цифрової економіки (розділ 2, підрозділ 2.1, С. 96–98).

Представляє інтерес запропонована методика відображення маркетингових витрат у фінансовій та управлінській звітності шляхом їх поділу на операційні, капітальні та витрати майбутніх періодів (розділ 2 підрозділ 2.4, С. 164–165) та запропонована деталізації управлінської звітності за каналами комунікації, географічними сегментами й продуктовими напрямками, що забезпечує урахування принципів нарахування й сезонності агровиробництва (розділ 2, підрозділ 2.4, С. 163–164).

Представляють інтерес пропозиції щодо застосування інформаційних технологій у відображенні облікових даних маркетингової діяльності шляхом формування концептуальної моделі цифрової трансформації облікової системи аграрних підприємств, що інтегрує сучасні технологічні інструменти для забезпечення повноти, оперативності та захисту облікової інформації (уточнено мінімальний набір реквізитів господарських операцій, сформульовано вимоги до структури баз даних, визначено доцільність використання хмарних сервісів, технологій Big Data, нереляційних баз даних (NoSQL) та інтеграцій ERP, CRM, платформ із урахуванням регламентів інформаційної безпеки, для забезпечення повноти, оперативності й захисту облікової інформації) (розділ 2, підрозділ 2.3, С. 133–138).

Значним науковим внеском є запропонована організаційно-методична модель аналітичного забезпечення маркетингової діяльності як інтегрованої підсистеми стратегічного управлінського обліку шляхом формування комплексної цифрово-аналітичної системи бюджетування, контролю та прогнозування маркетингової діяльності агропідприємств, де обґрунтовано використання Індексу збутового пріоритету (ІЗП) як інтегрального показника балансу між зовнішньоринковими й адміністративними витратами (розділ 3, підрозділ 3.3, С. 219–221, додаток АБ).

Важливо зазначити, що **інформаційною базою** дисертаційного дослідження стали наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених за темою дисертації; законодавчі та нормативно-регламентуючі акти з питань бухгалтерського обліку в Україні; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, а також окремі норми іноземного законодавства, офіційні матеріали Державної служби статистики України; відкрита фінансова звітність українських аграрних підприємств, а також інформаційні матеріали аналітичних агрегаторів, таких як YouControl, що забезпечили доступ до узагальнених показників діяльності підприємств сільськогосподарської галузі.

Теоретичну основу сформовано науковими працями з питань бухгалтерського обліку, управлінського обліку, економічного аналізу маркетингової діяльності, цифровізації та застосування штучного інтелекту в бізнес процесах, а також матеріалами міжнародних і національних дослідницьких центрів щодо розвитку аграрного ринку, облікових інновацій і трансформації бізнес-моделей у цифровому середовищі.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано в рамках науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування за темою «Обліково-контрольне забезпечення управління діяльністю і оподаткування суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (номер державної реєстрації 0121U110614). У межах наукової теми розроблено пропозиції з удосконалення теоретичних положень формування обліково-аналітичного забезпечення маркетингової діяльності підприємств агробізнесу. Сформульовано методичні підходи до класифікації маркетингових витрат та їх відображення в обліку, визначено вимоги до організації документування і звітності, а також запропоновано напрями розвитку інформаційних технологій в обліково-аналітичному супроводі маркетингових рішень.

Практичне значення та впровадження результатів дослідження. Дослідження характеризується наявністю положень доведених до рівня конкретних пропозицій, придатних для впровадження на практичному рівні, що дозволяють підприємствам аграрного бізнесу підвищити якість обліково-аналітичної інформації щодо маркетингової діяльності для прийняття релевантних управлінських рішень. Отримані в процесі дослідження напрацювання можуть бути використані окремими суб'єктами агробізнесу, науково-дослідними інститутами та закладами вищої освіти.

На рівні органів державної влади: Департамент агропромислового розвитку Чернігівської обласної державної адміністрації: удосконалено систему організації обліку маркетингових витрат, уточнено класифікацію, порядок документального оформлення, застосування АВС-аналізу та панельної регресії для оцінки ефективності витрат (довідка № 02.02-06/1360 від 23.07.2025 р.).

На рівні підприємств аграрного сектору: ТОВ «Поліський Агрохолдинг» (ЄДРПОУ 41674394): удосконалено аналітичну інфраструктуру управління маркетинговими витратами, що сприяло поліпшенню інформаційних потоків (довідка № 05/08/2025-1 від 05.08.2025 р.). ТОВ «Борзнаагроптахопродукт» (ЄДРПОУ 05389468): впроваджено рахунки обліку витрат на маркетингову діяльність та апробацію методики ранжування витрат (довідка № 59 від 25.07.2025 р.); ТОВ «Українська молочна компанія» (ЄДРПОУ 34749443): апробація підходів до побудови обліково-аналітичного забезпечення для персоналізації управлінського обліку; удосконалено методи документування, класифікації та оцінки витрат (довідка № 71 від 24.07.2025 р.); ТОВ «СВТ Агро» (ЄДРПОУ 39365359): побудовано обліково-аналітичне забезпечення для персоналізації потреб управлінського обліку; удосконалено методи документування, класифікації та оцінки витрат (довідка № 29 від 18.07.2025 р.).

В освітньому процесі: Національний університет біоресурсів і природокористування України: результати дослідження використовуються у викладанні дисципліни «Облікове забезпечення управління підприємством у ERP-системі» для студентів ОС «Магістр»

спеціальності 071 «Облік і оподаткування» (акт про впровадження/використання результатів дисертаційної роботи від 30.06.2025 р.).

У сфері професійного розвитку: Онлайн-школа IAMP (ТОВ «IAMPМ», ЄДРПОУ 44858227): використано результати дослідження у навчально-методичній роботі, зокрема у лекціях щодо формування аналітичних моделей на основі статистики та інструментів штучного інтелекту для оцінки ефективності маркетингових витрат і підготовки управлінських звітів (довідка № 0925-1 від 05.09.2025 р.).

Повнота викладення основних наукових результатів в опублікованих працях. Основні положення та практичні результати дисертації повною мірою висвітлено в 14 наукових працях, з яких 6 статті у наукових виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України та 8 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

Дискусійні положення та зауваження по роботі. В цілому оцінюючи дисертаційне дослідження Олександра Кривошея позитивно, варто акцентувати увагу й на дискусійних його положеннях та певних недоліках, зокрема:

1. У дисертації сутність маркетингової діяльності розглядається як об'єкт обліку через сукупність господарських операцій, аналітичних процедур та управлінських рішень. Водночас таке розширене трактування не супроводжується достатньо чіткою фіксацією облікових меж маркетингової діяльності, що ускладнює її однозначну ідентифікацію саме як об'єкта бухгалтерського обліку. Зокрема, у теоретичній моделі (рис. 1.2) маркетинг одночасно постає як джерело інформації, інструмент контролю та елемент стратегічного управління, що методологічно зближує його з управлінськими функціями, а не з традиційними об'єктами обліку. Це зумовлює дискусійність щодо того, які складові маркетингової діяльності підлягають безпосередньому обліковому відображенню, а які залишаються у полі впливу аналітичної інтерпретації (розділ 1, підрозділ 1.1, С. 36–40).

2. Автором запропоновано класифікацію витрат маркетингової діяльності підприємств агробізнесу. Водночас, у викладі матеріалу не повною мірою акцентовано її місце та функціональне призначення в структурі теоретичних положень дослідження, що дещо ускладнює сприйняття логіки подальшого використання цієї класифікації в межах дисертації (розділ 1, підрозділ 1.2, С. 53–56, додаток Л).

3. У запропонованій структурі рахунку 93 «Витрати на збут та маркетинг» у межах окремих субрахунків другого порядку простежується різна глибина аналітичного розподілу витрат. Зокрема, для витрат на збут, аналітика здебільшого орієнтована на фізичні процеси та операційні характеристики (пакування, транспортування, зберігання), тоді як для маркетингових витрат характерні функціональні напрями діяльності. Така асиметрія у побудові аналітичних ознак ускладнює формування єдиного підходу

до зіставлення інформації в межах рахунку 93 «Витрати на збут та маркетинг» як цілісного об'єкта обліку (розділ 2, підрозділ 2.2, С. 117–122, Додаток Х).

4. Незважаючи на використання широкого набору методів економічного та маркетингового аналізу, у дисертації недостатньо чітко окреслено межі застосування окремих методів та критерії їх вибору залежно від завдань аналізу й рівня управлінських рішень. Відсутність формалізованого зв'язку між цілями аналізу, доступністю облікових даних і відповідним аналітичним інструментарієм дещо ускладнює практичне використання запропонованих підходів у системі управління маркетинговими витратами (розділ 3, підрозділ 3.1, С. 172–175).

5. У дисертації наведено розгорнутий емпіричний аналіз структури та динаміки витрат на збут і маркетингову діяльність підприємств агробізнесу, виконаний на основі фінансової звітності за 2019–2024 рр. Водночас у роботі не повною мірою розмежовано вплив власне маркетингових чинників і вплив зовнішніх економічних умов (цінової кон'юнктури, логістичних обмежень, кризових подій) на зміну доходів і фінансових показників підприємств. Це зумовлює певну обмеженість інтерпретації отриманих статистичних взаємозв'язків і залишає простір для подальшої наукової дискусії щодо характеру виявлених взаємозв'язків (розділ 3, підрозділ 3.3, С. 198–205).

Викладені вище зауваження не знижують загальної позитивної оцінки дисертації, а лише можуть слугувати предметом наукової дискусії під час захисту дисертації.

Загальний висновок. В цілому дисертація Кривошея Олександра Вячеславовича на тему: «Обліково-аналітичне забезпечення маркетингової діяльності підприємств агробізнесу» є завершеним науковим дослідженням, виконаним самостійно на актуальну тему. Враховуючи актуальність, новизну, важливість одержаних автором наукових результатів, їх обґрунтованість та достовірність, а також значну практичну цінність сформульованих положень і висновків, дисертація 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 автор Кривошей Олександр Вячеславович заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

Рецензент професор кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України, доктор економічних наук, професор Любов ГУЦАЛЕНКО