

*До спеціалізованої вченої ради  
ДФ 64.055.031  
Харківського національного  
економічного університету  
імені Семена Кузнеця*

## РЕЦЕНЗІЯ

кандидата економічних наук, доцента  
доцента кафедри обліку і бізнес-консалтингу  
Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця

**Безкоровайної Лідії Василівни**

на дисертаційну роботу **Собакар Маргарити Вікторівни**

**«Облікова політика нематеріальних активів у системі управлінського  
обліку»,**

виконану на здобуття ступеня доктора філософії  
з галузі знань «Управління та адміністрування»  
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

### **1. Актуальність теми дисертаційної роботи.**

Динамічні зміни умов функціонування світової економіки спричиняють необхідність оперативного реагування менеджменту підприємств на загальні тенденції формування економічного потенціалу та виявлення найбільш значимих факторів забезпечення конкурентоспроможності бізнесу. В умовах формування інформаційної економіки зростає роль саме нематеріальних ресурсів у процесі формування вартості підприємства та підвищення ефективності діяльності. У зв'язку з цим зростає актуальність завдання формування облікової політики нематеріальних активів як основи подальшого інформаційного забезпечення ухвалення управлінських рішень.

В той же час процес обліку нематеріальних активів характеризується наявністю значної кількості проблемних аспектів, головними серед яких є можливість ідентифікації ресурсу у формі активу в системі обліку та оцінка такого ресурсу. У зв'язку з цим спостерігається відображення на балансах вітчизняних підприємств незначних обсягів нематеріальних активів. Крім того, виникає проблема необ'єктивної облікової оцінки підприємства, адже спостерігаються значні різниці між ринковою та балансовою вартостями компаній. Все це пов'язано із обмеженою можливістю визнання значної частини нематеріальних ресурсів, зокрема інтелектуального та інформаційного характеру, у формі активів. Розширення можливостей формування інформаційної бази управлінських рішень щодо нематеріальних активів є можливим за рахунок

системи управлінського обліку, який не регламентується нормативними актами. Тому актуальність обраної теми дисертаційної роботи, що передбачає пошук методів відображення в системі управлінського обліку нематеріальних активів та формування відповідної облікової політики, не викликає сумнівів.

## **2. Зв'язок теми дисертаційної роботи з науковими планами, програмами, дослідженнями.**

Дисертація Собакар М. В. виконана відповідно до науково-дослідних робіт Харківського національного економічного університету імені С. Кузнеця, зокрема, в межах госпдоговірної теми кафедри обліку і бізнес-консалтингу «Розробка адаптивних облікових механізмів в системі когнітивного управління інноваційною діяльністю підприємства» (номер державної реєстрації 0119U103166). Здобувачем запропоновано рекомендації з удосконалення процесу обліку нематеріальних активів, створених в результаті інноваційної діяльності.

## **3. Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертаційній роботі**

Дисертація Собакар М. В. присвячена вирішенню проблемних питань, пов'язаних з процесом відображення в системі управлінського обліку інформації про наявні нематеріальні активи підприємства для формування інформаційного забезпечення процесу управління. Аналіз виконаної роботи свідчить про представлення автором рекомендацій, що мають теоретичне та практичне значення, та спрямовані на вирішення окреслених проблем.

Виконання поставлених завдань дослідження та успішне розкриття теми здійснено на основі застосованого здобувачем методичного інструментарію. В роботі застосовано як загальнотеоретичні методи дослідження (аналізу та синтезу, індукції та дедукції, узагальнення, порівняння, групування), так і спеціальні методи: морфологічний, статистичного спостереження, структурно-логічний аналіз, графічний метод, експертного оцінювання, анкетування, канонічний аналіз.

Крім того, здобувачем опрацьовано та проаналізовано значний обсяг літературних джерел за темою дослідження. Автором розглянуто роботи вітчизняних та зарубіжних науковців щодо визначення сутності нематеріальних активів, формування підходів до їх оцінки та відображення в бухгалтерському обліку, проведення аналізу активів та результатів діяльності підприємств. Підтвердженням якості наукових результатів є представлені результати здійсненого автором критичного аналізу позицій вчених щодо різних аспектів у межах теми дослідження. Крім того, в дисертації опрацьовано законодавчі та нормативно-правові акти стосовно регулювання обліку і оцінки нематеріальних активів, статистичні дані Державної служби статистики та міжнародних організацій, фінансову звітність вітчизняних підприємств.

На основі вищезазначеного можна зробити висновок, що сформульовані в дисертації наукові положення, висновки і рекомендації є достовірними та мають достатній ступінь наукової обґрунтованості.

#### **4. Структура дисертації.**

Загальний обсяг дисертації Собакар М. В. становить 338 сторінок, з них основного тексту 186 сторінок (7,75 авт. арк.). Дисертація складається з анотації (с. 2-19), вступу (с. 23-30), 3 розділів (с. 31-190), висновків (с. 191-194), списку використаних джерел з 275 найменувань (с.195-220), додатків (с. 221-338).

У вступі обґрунтовано актуальність дослідження, визначено мету, завдання, об'єкт та предмет дослідження. Метою дослідження є розвиток теоретико-методичних аспектів управлінського обліку нематеріальних активів та розробка практичних рекомендацій з удосконалення облікової політики для забезпечення ефективності управління нематеріальними активами в системі менеджменту підприємств в умовах посилення ролі інформаційно-інтелектуального ресурсу в забезпеченні конкурентоспроможності підприємства. Відповідно до поставленої мети здобувачем чітко, в достатньому обсязі і в логічній послідовності встановлено завдання дослідження. В результаті ознайомлення із дисертацією можна зробити висновок, що зміст дисертації викладено в логічній послідовності та відповідно до поставлених завдань, що сприяє розкриттю теми дослідження.

У *першому розділі (с.31-87)* розглянуто теоретичні основи формування системи управлінського обліку нематеріальних активів на підприємстві. На основі статистичних даних автором розглянуто тенденції розвитку та визначено роль інноваційної діяльності та нематеріальних ресурсів. Проаналізовано підходи до визначення понять економічних об'єктів нематеріального характеру, що дозволило уточнити зміст понять «нематеріальні активи» як об'єкт управлінського обліку та «внутрішньо генерований гудвіл». Розглянуто сутність інформаційних ресурсів та запропоновано схему життєвого циклу інформації, тобто інтелектуального процесу з отримання та перетворення інформаційного ресурсу. З метою подальшого обліку, оцінки та управління, запропоновано авторський підхід до структуризації елементів нематеріальних активів та внутрішньо генерованого гудвілу підприємства, відповідно до джерел його формування.

На основі аналізу нормативних актів з регулювання обліку, виділено основні проблеми відображення в обліку нематеріальних активів та внутрішньо генерованого гудвілу і запропоновано основні напрями їх вирішень у системі управлінського обліку. Для цього виділено основні елементи облікової політики нематеріальних активів в управлінському обліку, запропоновано їх характеристику та варіанти формування.

У *другому розділі (с.88-132)* запропоновано методичні підходи щодо формування системи управління витратами на формування нематеріальних активів в управлінському обліку та аналізу формування внутрішньо генерованого гудвілу. Автором пропонується формування комплексної системи управління витратами на основі матриці вибору системи управління нематеріальними активами з різними цільовими ознаками. Основою такої пропозиції є аналіз сучасних систем управління витратами, в результаті якого встановлено можливості їх застосування щодо нематеріальних активів.

Проаналізовано існуючі підходи до оцінки та відображення в обліку внутрішньо генерованого гудвілу, визначено переваги, недоліки та можливості застосування кожного з підходів, на основі чого сформовано основні напрями розвитку управлінського обліку для відображення гудвілу в процесі поточної діяльності.

Автором запропоновано підхід до аналізу взаємозв'язку формування гудвілу та інвестиційної привабливості підприємства із застосуванням канонічного моделювання для управління вартістю підприємства та ухвалення управлінських рішень.

В *третьому розділі (с.133-190)* представлено рекомендації автора до удосконалення процедур відображення в системі управлінського обліку нематеріальних активів та результатів їх використання. Запропоновано методичний підхід до ідентифікації інформаційного ресурсу за етапами життєвого циклу інформації, що включає рекомендації до формування елементів облікової політики. З метою формування більш об'єктивної вартості нематеріальних ресурсів, запропоновано методику капіталізації розширеного кола витрат на їх формування в процесі поточної діяльності. Автором також розвинено процедури відображення в обліку нематеріальних активів та гудвілу, удосконалено процес розробки системи рахунків обліку активів та витрат, удосконалено документальне забезпечення відображення операцій з нематеріальними активами та внутрішньо генерованим гудвілом в обліку та звітності. З метою удосконалення визначення вартості бізнесу, запропоновано методику оцінки внутрішньо генерованого гудвілу на основі комбінації розрахункових та експертних методів.

Висновки за кожним розділом та загальні висновки відображають основні результати роботи, на основі яких сформовані положення наукової новизни

## **5. Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій сформульованих в дисертації**

Дисертаційна робота Собакар М. В. характеризується наявністю положень наукової новизни, які сформульовані самостійно автором та сприяють розвитку

облікової науки. Основними результатами роботи, що місять елементи наукової новизни, є такі:

1. Позитивно оцінюється удосконалений підхід до ідентифікації нематеріальних ресурсів в системі обліку, зокрема у частині інформаційних ресурсів. Пропозиція автора полягає у визнанні такого ресурсу як елементу нематеріальних активів в системі управлінського обліку підприємства. Виділено основні специфічні ознаки інформаційного ресурсу та запропоновано підходи до формування елементів облікової політики з урахуванням їх впливу. Запропоновано підхід до формування вартості інформаційного ресурсу як частини процесу ідентифікації. Пропозиція полягає в капіталізації понесених витрат за стадіями життєвого циклу інформаційного ресурсу, що відбувається на підґрунті становлення їх продуктивності з урахуванням часового лагу між моментами здійснення витрат та отримання з допомогою них економічних вигід.

2. Заслуговує на увагу авторський підхід до удосконалення процесу оцінки внутрішньо генерованого гудвілу. Особливість пропозиції полягає в оцінці гудвілу в процесі поточної діяльності, а не лише в момент реорганізації. Основою процесу оцінки є визначення внутрішньо генерованого гудвілу додатковим результатом від управління активами підприємства із застосуванням комплексу розрахункових та емпіричних методів. Загальна вартість внутрішньо генерованого гудвілу визначається як інтегральний показник, що формується на основі його поелементної оцінки з урахуванням ступеня їх значущості, виходячи з особливостей діяльності підприємства. Загальний процес оцінки розвинено на базі удосконаленого підходу до реалізації методу переваги у прибутку. Проте, щодо окремих елементів можуть бути застосовані й інші розрахункові методи в комбінації з емпіричними, відповідно до рішення системи менеджменту.

3. В якості основи для рекомендацій щодо процесу формування облікової політики нематеріальних активів в управлінському обліку, автором розвинено трактування сутності об'єктів нематеріального характеру. Зокрема, запропоновано визначення нематеріальних активів як об'єкту управлінського обліку, особливістю якого є визнання всього спектру нематеріальних ресурсів активами через врахування їх можливості забезпечення економічних вигід. Така позиція прирівнює облікову сутність нематеріальних активів до економічної та є основою удосконаленого підходу до ідентифікації активів в управлінському обліку.

Представлена також позиція автора щодо розуміння внутрішньо генерованого гудвілу, особливістю якої є результативний підхід. На відміну до існуючого підходу до трактування гудвілу в якості невідображених в обліку ресурсів, здобувачем запропонована позиція додаткових вигід від наявності та якості управління загальним обсягом активів підприємства.

4. Автором розвинено облікові процедури в системі управлінського обліку відносно елементів нематеріальних активів та внутрішньо генерованого гудвілу. При цьому розглянуто процес формування їх поточної та балансової вартостей, представлено пропозиції з кодування рахунків для забезпечення аналітичності інформації, наведено особливості за авторським підходом відображення в системі обліку операцій з нематеріальними активами. В доповнення облікових процедур, з метою формування інформаційного забезпечення ухвалення управлінських рішень, розвинено первинні документи з відображення нематеріальних активів та розширено форми внутрішньої фінансової звітності.

5. Варто позитивно оцінити розвиток аналітичних процедур щодо нематеріальних активів, а саме представлений науково-практичний підхід до оцінки взаємозв'язку формування гудвілу (як результату наявності активів, у т.ч. нематеріальних) та інвестиційної привабливості підприємства. Із застосуванням методики канонічного моделювання автором розглянуто роль формування гудвілу у забезпеченні загальної вартості та привабливості підприємства. Використання такої методики сприяє виявленню визначальних факторів гудвілу відповідно до особливостей діяльності підприємства, щодо яких мають бути розроблені управлінські рішення.

#### **6. Повнота викладення основних результатів дисертації в опублікованих наукових працях.**

Обсяг оприлюднення результатів дисертації в наукових працях відповідає вимогам МОН. Основні положення дисертаційної роботи опубліковано у 14,5 наукових працях, з яких 6,5 статей у наукових фахових виданнях України, що є цілком достатнім. Апробацію результатів дисертації Собакар М. В. здійснено на 8 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

#### **7. Практичне значення одержаних результатів**

Практичне значення результатів дисертації Собакар М. В. полягає у наявності рекомендацій щодо удосконалення процесу підготовки системою управлінського обліку більш об'єктивної інформації про наявні нематеріальні активи, які можуть бути використані у практичній діяльності.

Пропозиції автора прийняті до впровадження в діяльність вітчизняних підприємств, а саме: ТОВ «СХІДТЕХСЕРВІС» (довідка № 18 від 15.02.2022 р.) застосовуються рекомендації до формування облікової політики в частині нематеріальних активів та удосконалення форм документації; ТОВ «ЕКОНОМ-СХІД» (довідка № 18 від 11.02.2022 р.) використовує рекомендації до формування робочого плану рахунків та графіку документообігу щодо нематеріальних активів; в діяльність ТОВ «СК ДЖОН ДІР ТЕХНОЛОГІЇ» (довідка № 1701-2 від 17.01.2022 р.) апробовано модель облікового відображення операцій з нематеріальними активами із використанням запропонованої

структури рахунків обліку; ТОВ «СТРОНГ ЕНЕРДЖІ» (довідка № 2001-2 від 20.01.2022 р.) прийнято до впровадження підхід до відображення в управлінському обліку нематеріальних активів та внутрішньо генерованого гудвілу на основі запропонованої методики оцінки.

#### **8. Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації**

При загальній позитивній оцінці якості проведеного дисертаційного дослідження, слід виділити деякі дискусійні моменти, що потребують додаткових уточнень від здобувача.

1. При структуризації нематеріальних активів автором застосовується критерій ідентифікованості (табл. 1.8, с.82). Бажано було б додати авторське уточнення необхідності застосування цього критерію при структуризації та його сутність в цьому процесі.

2. На рис. 1.10 (с. 71) представлено загальний підхід до формування обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами підприємств, що поєднує системи фінансового, управлінського та податкового обліку. Тому бажано було б зазначити взаємозв'язок та співвідношення показників обліку та звітності про нематеріальні активи в цих системах.

3. В розділах 2.2 та 3.2 автор пропонує для визначення поточної вартості нематеріальних активів з невизначеним терміном використання застосовувати підхід тестування на знецінення. Для кращого розуміння цієї рекомендації доцільними є уточнення автора щодо критеріїв визначення та прикладів таких нематеріальних активів, а також зазначення відмінностей такого підходу від звичайної процедури переоцінки.

4. В процесі опису етапів проведення канонічного моделювання (розділ 2.3) більшу увагу автору слід було б звернути на пояснення запропонованої структуризації показників факторів формування внутрішньо генерованого гудвілу. Бажаними були б уточнення та обґрунтування здобувача щодо авторського розмежування факторів впливу на загальну оцінку внутрішньо генерованого гудвілу підприємства.

Водночас, висловлені зауваження не мають принципового характеру та не знижують значимість представлених результатів.

#### **9. Загальний висновок**

Дисертація Собакар Маргарити Вікторівни «Облікова політика нематеріальних активів у системі управлінського обліку» є завершеною науковою працею, результати якої є достовірними та в достатньому обсязі обґрунтованими, характеризуються елементами наукової новизни, що мають теоретичне та практичне значення. Наукові результати підтверджені їх апробацією і практичним впровадженням у діяльність вітчизняних підприємств. Обсяг опублікованих здобувачем наукових праць за темою дисертаційного

дослідження відповідає встановленим вимогам, та свідчить про достатню наукову апробацію основних положень дисертації. Висловлені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку роботи.

Таким чином, за змістом дисертація Собакар М. В. відповідає спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Результати аналізу представленої дисертації свідчать про задоволення вимог пунктів 6, 7, 8 і 9 Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого Постановою КМУ від 12.01.2022 р. №44, тому її автор Собакар Маргарита Вікторівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Рецензент:

кандидат економічних наук, доцент  
доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу  
Харківського національного економічного  
університету імені Семена Кузнеця

Лідія БЕЗКОРОВАЙНА

Підпис засвідчую:

Вчений секретар ХНЕУ ім. С. Кузнеця

Оксана ПИСАРЧУК