

## ОТЗЫВ

официального оппонента Бельского Валерия Ивановича на диссертационную работу «Учетно-аналитическая система кризис-контроллинга сельскохозяйственных организаций: теория, методология, инструментарий» Щербатюк Светланы Юрьевны, представленную на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

### 1. Соответствие диссертации специальностям и отрасли науки, по которым она представлена к защите

Диссертация представляет собой самостоятельное исследование, в котором сформулированы научные положения и выводы, соответствующие п. 1 «Теория, методология, организация и методики бухгалтерского учета деятельности коммерческих, некоммерческих и финансово-кредитных организаций», п. 4 «Теория, методология, организация и методики управленческого анализа хозяйственной деятельности коммерческих, некоммерческих и финансово-кредитных организаций», п.5 «Теория, методология, организация и методики контроля, ревизии и аудита коммерческих, некоммерческих и финансово-кредитных организаций», п. 6 «Теория, методология, организация и методики формирования бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности коммерческих, некоммерческих и финансово-кредитных организаций», п. 22 «Теория и методология контроллинга», п. 37 «Прикладные статистические исследования сфер общественной, экономической, финансовой жизни общества, направленные на выявление, измерение, анализ, прогнозирование. Моделирование складывающейся конъюнктуры и разработки перспективных вариантов развития предприятий, организаций и отраслей экономики Республики Беларусь и других стран» паспорта специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика.

### 2. Актуальность темы диссертации

Беларусь – достаточно крупный игрок на мировом рынке сельскохозяйственных товаров. Особенность агропромышленного комплекса характеризуется целостной структурой технологически и экономически взаимосвязанных его сфер (сельского хозяйства, переработки, агросервиса) и образующих их элементов (сельскохозяйственных и перерабатывающих организаций, логистических предприятий, снабженческих, сбытовых структур и т. д.). Санкционное давление на Беларусь, безусловно, негативно влияет на экономику. Особенно на коротком временном отрезке, когда рушатся наработанные годами связи и обязательства. Поэтому одна из важнейших задач экономического регулирования сельскохозяйственного

производства – снижение волатильности аграрного рынка и рынка ресурсов сельскохозяйственного производства, формирование условий устойчивого развития агробизнеса. Для выстраивания обоснованной системы поддержания рыночной устойчивости требует теоретического осмысления система основополагающих условий достижения рыночной стабильности, нивелирование рисков ведения агропромышленного производства.

Диссертация «Учетно-аналитическая система кризис-контроллинга сельскохозяйственных организаций: теория, методология, инструментарий» посвящена решению научной задачи – комплексному информационному обеспечению эффективного управления финансово-экономической устойчивостью сельскохозяйственных производителей, которая лежит в основе продовольственной стабильности. Это крупная задача как в научном, так и в практическом плане способствует реализации экономической политики государства в области антикризисного регулирования аграрного сектора, сохранения и поддержания сельских территорий, экологизации института банкротства.

Актуальность темы диссертации подтверждается ее соответствием приоритетным направлениям фундаментальных и прикладных научных исследований Республики Беларусь на 2016 – 2020 годы, (п. 9 «Агропромышленный комплекс и продовольственная безопасность»), приоритетным направлениям научно-технической деятельности в Республике Беларусь на 2016–2020 годы» (п. 2 «Агропромышленные технологии и производство»), приоритетным направлениям научной, научно-технической и инновационной деятельности на 2021–2025 годы (п. 5. «Агропромышленные и продовольственные технологии», п. 6. «Обеспечение безопасности человека, общества, государства», а также Концепции национальной безопасности Республики Беларусь, Государственной программы «Аграрный бизнес» на 2021–2025 годы.

### 3. Степень научной новизны результатов диссертации и научных положений, выносимых на защиту

Представленные в диссертации результаты исследования свидетельствуют о разработке нового научного направления в информационном обеспечении управления кризисными явлениями – выделении отдельной предметной области антикризисного бухгалтерского учета. Диссертация содержит принципиально новые научные результаты, включающие теоретические положения антикризисного бухгалтерского учета как частной научной теории, в основу которой положены разработанные автором концепты кризис-контроллинга и финансовой устойчивости, а также ее категориальный аппарат, методологию, методики и инструментарий. Внедрение новой учетно-аналитической системы кризис-

контроллинга с ее отраслевой ориентацией позволит решить крупную народно-хозяйственную проблему по эффективной поддержке финансово несостоятельных сельскохозяйственных организаций и вносит существенный вклад в развитие антикризисного управления.

#### 4. Обоснованность и достоверность выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации

Обоснованность и достоверность выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации, подтверждается корректной формулировкой цели и вытекаемых из нее задач исследования. Изложение материала хорошо структурировано, последовательно и имеет выверенную логику построения. Научно-исследовательский аппарат, включающий использование общих и специальных методов научного познания, соответствует поставленным исследовательским задачам.

Особо следует отметить хорошую информационно-статистическую базу исследования, большую фактологическую базу отечественного и зарубежного опыта. Соискателем была проведена большая работа по сбору, анализу и группировке данных. Они уместно приводятся в соответствующих разделах и приложении, сопровождаются авторскими пояснениями, обобщениями и выводами. Автор использует новые статистические и фактические материалы, которые подтверждают правильность сделанных выводов. Репрезентативная совокупность фактологических данных, соответствующим образом обработанных, проанализированных, обобщенных и интерпретированных с позиции финансового состояния сельскохозяйственных организаций и их антикризисного управления, обеспечили достоверность и аргументированность выводов и рекомендаций диссертационного исследования.

#### 5. Научная, практическая, экономическая и социальная значимость результатов диссертации с указанием рекомендаций по их использованию

Полученные результаты исследования характеризуются высокой научной, практической, экономической и социальной значимостью. Разработанные методики диагностики финансовой устойчивости сельскохозяйственного предприятия, оценки предприятия как имущественного комплекса, включая отраслевые аспекты инвентаризации активов и обязательств, определения уставного фонда реорганизуемого сельскохозяйственного производственного кооператива, системы учетных процедур по реорганизации сельскохозяйственного предприятия и дополнительных мер по его финансовому оздоровлению, методика модификации учетной политики сельскохозяйственной организации, система инструментально-методического обеспечения выявления рисков неплатежеспособности сельскохозяйственной организации на основе

мониторинга обязательств, системы контроля за реализацией мер по финансовому оздоровлению рекомендованы Министерством по сельскому хозяйству и продовольствию Республики Беларусь, Комитетом по экономике Гродненского областного исполнительного комитета, Комитетом по сельскому хозяйству и продовольствию Гродненского областного исполнительного комитета, ОАО «Управляющая компания холдинга „Гродномясомолпром”», ОАО «Рыбхоз Солы» Сморгонского района и КСУП «Совхоз „Большое Можейково”» Щучинского района Гродненской области, ОАО «Опытный рыбхоз „Селец”» и ОАО «Винец» Березовского района Брестской области для использования в практической деятельности сельскохозяйственных организаций, а также органов государственного управления. Кроме того, полученные результаты исследований используются в правовых справочных системе «іlex»; внедрены в учебный процесс УО «Гродненский государственный аграрный университет».

#### 6. Опубликованность результатов диссертации в научной печати

Результаты исследования опубликованы в 119 научных работах, в том числе 3 монографиях, 4 разделах в коллективных монографиях, 4 статьях (2 – в соавторстве) в научных рецензируемых изданиях (из них 1 – в Российской Федерации, 1 – в Республике Польша), 22 (9 – в соавторстве) – в сборниках научных трудов (из них 3 – в Российской Федерации), 43 (15 – в соавторстве) – в материалах конференций (из них 9 – в Российской Федерации, 3 – в Украине, 1 – в США, 1 – в Республике Молдова, 1 – в Казахстане) и 43 – иные публикации. Объем публикаций, соответствующих п. 19 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий, составляет 83,4 авторского листа.

#### 7. Соответствие оформления диссертации требованиям ВАК

Диссертация оформлена согласно требованиям Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 17.11. 2004 № 560 (в ред. Указа Президента Республики Беларусь от 02.06.2022 № 190), и Инструкции о порядке оформления диссертации, диссертации в виде научного доклада, автореферата диссертации и публикаций по теме диссертации, утвержденной Постановлением Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь 28.02.2014 № 3 (в ред. постановления Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь 22.08.2022 № 5).

#### 8. Замечания по диссертации

Положительно оценивая диссертационную работу Щербатюк С.Ю., отмечая ее актуальность и научную новизну, а также научно-практическую, экономическую и социальную значимость, следует отметить следующие аспекты.

В работе широко используется понятие «кризис» – как в связи с исследованием теоретико-практических аспектов антикризисного управления, кризис-менеджмента, разработкой новых научных концептов «кризис-контроллинг», «антикризисный бухгалтерский учет», так и в отношении классификационных признаков финансовой устойчивости, методик анализа и контроля, а также прогнозного инструментария. На странице 29 диссертации приводится определение этого термина, однако не понятно, авторское ли оно. Ввиду того, что кризис выступает одной из центральных категорий диссертационного исследования, автору желательно оперировать собственным определением.

Нужно отметить, что в работе впервые комплексно систематизированы информационные запросы пользователей в связи с кризисными явлениями, на основе чего автором структурированы направления и факторы, создающие дополнительную нагрузку на систему бухгалтерского учета и анализа, логично обоснованы новые хозяйственные процессы в связи с антикризисным регулированием неплатежеспособности должников, которые затрагивают такие подсистемы управления как планирование и контроль (стр. 35 диссертации). В то же время автором приводятся социально-экономические риски, которые выступают предпосылками внедрения контроллинга на сельскохозяйственных предприятиях (рисунок 2.4. на стр. 77 диссертации). Считаю, что представленная систематизация рисков неполная и может быть уточнена, в частности, путем выделения базовых и сопряженных рисков в сельском хозяйстве.

Большое внимание в работе уделено развитию инструментария оценки финансовой устойчивости и прогнозирования вероятности банкротства. Так, автором приводятся прогностические модели (стр. 199, 191, 192 диссертации), однако не рассмотрен институциональный уровень их внедрения в практику государственного управления, судебных органов, а также в деятельность антикризисного управляющего. Полагаю, для этих целей следовало бы разработать конкретный алгоритм, а также механизм использования, порядок документирования в рамках антикризисного регулирования.

9. Соответствие научной квалификации соискателя ученой степени, на которую он претендует

Диссертация Щербатюк Светланы Юрьевны «Учетно-аналитическая система кризис-контроллинга сельскохозяйственных организаций: теория, методология, инструментарий» является самостоятельно выполненной научно-квалификационной работой. Личный вклад соискателя состоит в непосредственном участии в проведении всех этапов исследования, разработке теоретико-методологических положений, апробации результатов,

подготовке публикаций, докладов по теме диссертации. Все результаты, составляющие научную новизну и выносимые на защиту, разработаны автором лично. Диссертация характеризуется внутренним единством и содержит все необходимые элементы для решения крупной и, безусловно, актуальной научно-практической проблемы (обоснованную постановку задач, аналитический обзор литературы, положения, выносимые на защиту, описание используемых материалов и методов, выводы по каждой главе, а также общие выводы по диссертации, описание новизны и значимости полученных результатов, рекомендации по их использованию, список использованных источников и список публикаций соискателя).

Соискателем на должном уровне соблюдены правила научной этики, на все используемые материалы иных авторов в диссертации имеются соответствующие ссылки, цитирование текстов иных авторов выполнено корректно. На собственные публикации, в которых содержатся материалы, излагаемые в диссертации, автором также приведены соответствующие ссылки в диссертации.

Полученные автором новые научные результаты опубликованы в количестве, соответствующем требованиям п. 19 Положения, и представлены на научных, научно-практических конференциях, семинарах, симпозиумах и других подобных мероприятиях.

На основании вышеизложенного следует заключить, что диссертация Щербатюк Светланы Юрьевны соответствует требованиям, установленным главой 3 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь № 560 от 17.11.2004 (в ред. Указа Президента Республики Беларусь от 02.06.2022 № 190), предъявляемым к докторским диссертациям.

По своей научной квалификации и вкладу в науку Щербатюк Светлана Юрьевна заслуживает присуждения ученой степени доктора экономических наук по специальности по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика за следующие научные результаты, содержащие научную новизну:

разработку теоретического базиса учетно-аналитического обеспечения управления кризисными процессами на основе новой частной теории антикризисного бухгалтерского учета; уточнение категориального аппарата теории бухгалтерского учета в части понятий «учетно-аналитическая система», «учетно-аналитическое обеспечение» и введение в научный оборот новых концептуальных понятий – «кризис-контроллинг» и «кризис-контроллинговая учетно-аналитическая система»; систематизацию влияния кризисных явлений на изменение учетно-аналитической системы, синтез антикризисного управления и контроллинга в целях поддержания финансовой устойчивости, что обогащает научное знание и выступает

необходимой методологической основой развития теории и практики бухгалтерского учета;

систематизацию теоретико-методологических положений эффективной учетно-аналитической системы с инкорпорированием в нее элементов управленческого учета и кризис-контроллинга, что позволяет наполнить ее необходимым инструментарием для удовлетворения новых информационных запросов в связи с правовыми аспектами финансовой несостоятельности субъектов хозяйствования; разработку новых качественных характеристик в методологии учета – информационный потенциал учетно-аналитической системы и информационная емкость учетно-аналитических данных;

научное обоснование кризис-контроллинговой модели информационной системы, направлений ее модификации, в результате чего обеспечивается повышение полезности сведений о фактах хозяйственной деятельности и их влиянии (фактическом или вероятностном) на финансовую устойчивость организации, в ней сбалансированы принципы управленческого учета и контроллинга, бухгалтерского учета и качественных характеристик учетной и отчетной информации, что выражается в повышении информационной емкости получаемых данных о финансовом состоянии организации;

разработанный механизм учетно-аналитического обеспечения поддержания финансовой устойчивости, позволяющий учитывать влияние антикризисной бизнес-стратегии на факты хозяйственной деятельности, отражать в учете и отчетности ключевые проблемы финансово несостоятельных организаций по оценке их активов, прекращению деятельности и зачету обязательств, более точно по сравнению с существующими подходами оценивать финансовую устойчивость сельскохозяйственных организаций, поскольку он предполагает новую классификацию активов сельскохозяйственных организаций с выделением биологической компоненты, их переоценку для целей анализа ликвидности, дополнение комплекса показателей финансовой устойчивости новыми коэффициентами оборачиваемости и рентабельности биологических активов;

новую систему контроля целевых параметров поддержания финансовой устойчивости, методику дезагрегирования базисных факторов финансовой устойчивости, научная новизна которых состоит в детальном структурировании контрольно-аналитического аппарата оперативного и стратегического контроллинга на основе использования авторской классификации факторов биологического характера, а также оценки эффективности мероприятий финансового оздоровления (санационных мероприятий) в виде пост-аудита планов финансового оздоровления;

разработанную комплексную систему учетно-аналитического

инструментария для мониторинга расчетов сельскохозяйственной организации с контрагентами, научно-обоснованную классификацию контрагентов, систему внутренней регламентации управления задолженностью, которые отличаются системностью, обладают высокой степенью эффективности для своевременного получения полезной информации о возможных рисках образования токсичной задолженности и утраты в связи с этим платежеспособности;

комплексное учетно-аналитическое обеспечение правовых процедур в отношении неплатежеспособных сельскохозяйственных организаций, в том числе авторскую методику определения стоимости имущества и размера обязательств сельскохозяйственного предприятия как имущественного комплекса с выделением биологической компоненты, алгоритм обоснования выбора организационно-правовой формы вновь создаваемого хозяйственного общества при реорганизации сельскохозяйственного производственного кооператива, разработанный автором комплекс учетно-аналитического сопровождения реорганизационных процессов, а также реализации дополнительных мер восстановления платежеспособности сельскохозяйственной организации, который позволяет системно решать учетные задачи в санационном периоде, принимая во внимание отраслевую специфику сельскохозяйственных организаций, дает возможность получить качественную информацию об оценке предприятия как имущественного комплекса, повышает обоснованность выбора правовых процедур в отношении финансово несостоятельных субъектов хозяйствования.

Заместитель Председателя Совета Республики  
Национального собрания Республики Беларусь,  
доктор экономических наук, профессор



 В. И. Бельский

## **ОТЗЫВ**

официального оппонента д.э.н., профессора Л.А. Сошниковой  
на диссертацию: **«Учётно-аналитическая система кризис-  
контроллинга сельскохозяйственных организаций: теория, методология,  
инструментарий»**, представленную Щербатюк Светланой Юрьевной на  
соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности  
08.00.12 – бухгалтерский учёт, статистика

**1. Соответствие диссертации специальности и отрасли науки, по  
которым она представлена к защите.**

По своей тематике, объекту, решаемым задачам и используемым методам диссертация С.Ю Щербатюк соответствует отрасли – экономические науки. Тема и содержание диссертации соответствуют профилю совета по защите диссертаций по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учёт, статистика

**2. Актуальность темы диссертации.**

Выбранная тема диссертационного исследования является актуальной в связи с тем, что для Республики Беларусь агропромышленный комплекс, выступает стратегически важным сегментом национальной экономики. Но в то же время является достаточно уязвимым с позиции присущих ему риск-факторов ведения сельского хозяйства, обусловленных, в том числе биологической основой используемых средств и предметов труда. Этим обусловлена существующая проблема формирования комплексной учётно-аналитической системы антикризисного управления.

Несмотря на то, что теоретические и методологические подходы к её решению, связанные с информационным обеспечением систем управления, раскрыты в фундаментальных трудах отечественных и зарубежных учёных, ряд методологических и прикладных задач по формированию комплексной учётно-аналитической системы антикризисного управления сельскохозяйственными организациями, которая обладала бы высоким информационным потенциалом, остаётся не решённым. Это и обусловило выбор автором темы научного исследования.

На данный момент в научном сообществе у специалистов не сложилось единого мнения по вопросам формирования эффективной учётно-аналитической системы, которая обеспечила бы взаимосвязь и гармонизацию подходов бухгалтерского учёта, правовых и финансовых оценок при вынесении объективных решений о несостоятельности сельскохозяйственных организаций.

Традиционно данная задача рассматривается отдельно *с точки зрения бухгалтерского учета, либо – с точки зрения менеджмента*. Но ни в одном из диссертационных исследований, защищённых в последние годы, не использовались многоаспектные методологические подходы к построению учетно-аналитической системы для обеспечения антикризисного управления на микроуровне, какие предложены в диссертационном исследовании Щербатюк С.Ю.

Вышесказанное и обуславливает актуальность и практическую значимость темы диссертации С.Ю Щербатюк

### **3. Степень новизны результатов диссертации и научных положений, выносимых на защиту.**

В работе содержатся научные результаты теоретического и методического характера, подтверждающие научную и практическую ценность проведенного исследования.

Несомненно, что научной новизной обладают основные достигнутые результаты, такие как:

- разработанный автором комплекс методик и инструментария, положенных в основу формирования системы учетно-аналитического обеспечения антикризисного управления на микроуровне;
- научно обоснованный теоретический базис учетно-аналитического обеспечения управления кризисными процессами на основе авторской теории антикризисного бухгалтерского учета;
- введение новой категории «кризис-контроллингвая учетно-аналитическая система», которая отражает стратегическую направленность всего управленческого процесса;
- систематизированные теоретико-методологические положения формирования учетно-аналитической системы с интегрированием элементов управленческого учета и кризис-контроллинга;
- научное обоснование кризис-контроллинговой модели учетно-аналитической системы посредством модификации ее элементов, которая обладает синергетическим эффектом полезности генерируемой информации;
- авторская двухкомпонентная система интегрированного контроля целевых параметров поддержания финансовой устойчивости, научная новизна которой проявляется в структурировании контрольно-аналитического аппарата оперативного и стратегического контроллинга для целей антикризисного управления,
- комплексная система учетно-аналитического инструментария для мониторинга расчетов сельскохозяйственной организации с контрагентами,

включающая три стадии контроля обязательств, внутренний регламент управления задолженностью, научно-обоснованную классификацию контрагентов, порядок экспресс-диагностики финансового состояния и систематизацию результатов мониторинга в специальных отчетах и ряд других.

Новым является и то, что автором разработано учетно-аналитическое обеспечение реализации правовых аспектов финансовой несостоятельности сельскохозяйственной организации, которое в отличие от имеющихся укрепит правовую основу сделок с имущественными комплексами, позволит максимально точно интерпретировать прогностические данные о возможности финансового оздоровления сельскохозяйственных организаций.

Практический интерес представляет предложенный автором аналитический инструментарий для построения эконометрических моделей, предсказывающих наступления кризисного состояния сельскохозяйственных организаций.

#### **4. Обоснованность и достоверность выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации.**

Рассмотрение представленной диссертационной работы позволяет заключить, что научные положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, являются обоснованными, логичными и достоверными. Исследование осуществлялось в соответствии с поставленными целью и задачами. Соискателем поставлена цель, заключающаяся в формировании теоретико-методологического базиса антикризисного бухгалтерского учета и разработка на этой основе учетно-аналитической системы для управления сельскохозяйственными организациями в кризисных состояниях.

Ознакомление с содержанием диссертации позволяет сделать вывод о том, что соискателем достигнута цель исследования и решены поставленные задачи.

Обоснованность результатов, полученных соискателем, подтверждается объемом исследованных нормативных документов, статистических данных, научных публикаций отечественных и зарубежных ученых по бухгалтерскому и управленческому учету, по вопросам построения и анализа специализированных учетно-аналитических систем, проблемам информационного обеспечения антикризисного регулирования деятельности сельскохозяйственных организаций.

## **5. Научная, практическая, экономическая и социальная значимость результатов представленной к защите работы.**

Научная, практическая, экономическая и социальная значимость результатов диссертации состоит в развитии в развитии теоретико-методологических подходов и формировании методического сопровождения комплексной системы учетно-аналитического обеспечения антикризисного управления на микроуровне.

**Научная значимость** определяется тем, что предложенная автором кризис-контроллинговая учетно-аналитическая система отличается оригинальностью, адаптирована к правовым особенностям финансовой несостоятельности и отраслевой специфике сельскохозяйственных организаций; она приводит в соответствие управленческий и учетный аспекты кризис-менеджмента, объединяя все подсистемы управления (планирование, анализ, учет и контроль).

**Практическая значимость** полученных результатов заключается в возможности на их основе повысить оперативность выявления рисков утраты финансовой устойчивости, усилить аргументацию выводов о необходимости финансового оздоровления сельскохозяйственной организации.

**Экономическая значимость** представленных разработок состоит в том, что их реализация будет способствовать повышению эффективности управления аграрной отраслью Республики Беларусь, а это является важным фактором обеспечения национальной продовольственной безопасности, реализации политики импортозамещения.

**Социальное значение** диссертационных разработок обусловлено необходимостью формирования устойчивых сельскохозяйственных территорий, что невозможно без укрепления финансовой состоятельности сельхозпроизводителей. Последнее удовлетворяет приоритетам Программы социально-экономического развития Республики Беларусь на 2021–2025 годы, включая обеспечение полноценного питания и здорового образа жизни населения, сохранение и развития сельской местности, а также достижению на национальном уровне Целей устойчивого развития, в том числе по ликвидации голода, обеспечению продовольственной безопасности и улучшению питания, содействию устойчивому развитию сельского хозяйства.

## **6. Опубликованность результатов диссертации в научной печати.**

Результаты исследования опубликованы в 119 научных работах, в том числе 3 монографиях, 4 разделах в коллективных монографиях, 4 статьях (2 – в соавторстве) в научных рецензируемых изданиях (из них 1 – в Российской Федерации, 1 – в Республике Польша), 22 (9 – в соавторстве) – в сборниках

научных трудов (из них 3 – в Российской Федерации), 43 (15 – в соавторстве) – в материалах конференций (из них 9 – в Российской Федерации, 3 – Украине, 1 – в США, 1 – в Республике Молдова, 1 – в Казахстане) и 43 – иные публикации. Объем публикаций, соответствующих п. 19 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий, составляет 83,4 авторского листа.

#### **7. Соответствие оформления диссертации требованиям ВАК.**

Оформление диссертации соответствует требованиям Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь.

Следует особо подчеркнуть хорошую визуализацию автором полученных результатов исследования, что является всегда важным моментом для аналитиков.

#### **8. Замечания и недостатки диссертационного исследования.**

Признавая научную новизну и практическую значимость полученных результатов проведенного соискателем исследования, необходимо отметить следующие положения, которые носят дискуссионный характер и требуют уточнения:

1. Автор проводит апробацию кризис-прогнозных моделей в современных условиях ведения агробизнеса, на материалах тех сельскохозяйственных организаций, которые уже официально признаны финансово несостоятельными, что позволяет исследовать прогностическую силу построенных ранее моделей в пролонгированном временном интервале, а также предложить вариант их осовременивания, что, несомненно, имеет научно-практическое значение. В то же время, в таблице 4.3 (страница 165 диссертации) проведен сравнительный анализ практической ценности дискриминантных и логит-регрессионных моделей, на основании которого автор предлагает применять дискриминантные модели для обоснования решений о включении сельскохозяйственных организаций в группу финансового оздоровления, а логит-регрессионные – о возможности их санации, однако механизм их применения в каждом конкретном случае не раскрыт.

2. В разработанных методиках автор предлагает использовать специфические отраслевые показатели (рентабельность биологических активов и оборачиваемость биологических активов), однако в прогностических целях ни в дискриминантные, ни в логит-регрессионные модели они не включаются, что, на наш взгляд, является явным упущением.

3. Всесторонняя комплексная оценка факторов финансовой устойчивости, проявляющихся в уровне соответствующих показателей, имеет существенную значимость для принятия решения о финансовом оздоровлении

организаций. Однако автор, исследуя показатели только кризисных организаций (таблицы Г.2 и Г.3 приложения Г), не проводя их сравнительной оценки с благополучными предприятиями отрасли, сужает анализ, не обеспечивая в должной мере принцип полноты аналитических данных для выводов об оценке правильности включения таких предприятий в государственный перечень на финансовое оздоровление (санацию).

Приведенные замечания не уменьшают ценность диссертационного исследования Щербатюк Светланы Юрьевны и не влияют на общую положительную оценку представленной к защите работы.

#### **9. Заключение.**

Диссертация соискателя С.Ю. Щербатюк «Учетно-аналитическая система кризис-контроллинга сельскохозяйственных организаций: теория, методология, инструментарий» подготовлена в соответствии с требованиями паспорта специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, отвечает требованиям, предъявленным к кандидатским диссертациям в соответствии с «Положением о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий» ВАК Республики Беларусь, а именно: содержит новые научно-обоснованные результаты, использование которых обеспечивает решение важной прикладной задачи.

Изучение содержания диссертации и автореферата позволяют сделать вывод о достаточной научной квалификации соискателя учёной степени доктора экономических наук.

По результатам оппонирования представленной к защите диссертации следует сделать вывод о том, что С.Ю. Щербатюк заслуживает присуждения учёной степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учёт, статистика за:

- разработку теоретического базиса учетно-аналитического обеспечения управления кризисными процессами на основе авторской концепции кризис-контроллинга, направленной на поддержание финансовой устойчивости, в основу которого положен категориальный аппарат и методики бухгалтерского учёта с расширением объекта, предмета, элементов его метода, что способствует становлению отдельного направления в науке – антикризисного бухгалтерского учета;

- теоретико-методологические принципы формирования учетно-аналитической системы, которые обеспечивают возможность соединения элементов контроллинга, управленческого и финансового учета, планирования, анализа и контроля в единый информационный комплекс, расширяя его информационный потенциал и информационную емкость

учетно-аналитических данных, которые являются новыми понятиями в теории бухгалтерского учета;

- авторскую модель кризис-контроллинговой учетно-аналитической системы, методическая основа которой включает скорректированные цели, модифицированную структуру с выделением подсистем финансового и управленческого учета, оперативного и стратегического анализа; научно-практическая значимость её состоит в том, что она позволяет адаптировать учетно-аналитическую систему к новым информационным потребностям антикризисного управления в зависимости от типа финансового состояния организации;

- механизм формирования учетно-аналитической системы в целях поддержания финансовой устойчивости, включающий:

- направления модификации положений учетной политики для решения ключевых проблем финансово несостоятельных организаций – оценки активов, прекращения деятельности и зачета обязательств;

- методический инструментарий для оценки финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций на основе системно-критериального подхода с использованием методик управленческого анализа, включая предложения о реклассификации активов сельскохозяйственных организаций с выделением биологической компоненты в бухгалтерском балансе, коэффициенты оборачиваемости и рентабельности биологических активов, отличающиеся научной новизной и имеющие практическую значимость;

- двухкомпонентную систему интегрированного анализа и контроля целевых параметров поддержания финансовой устойчивости на основе декомпозиционной оценки показателей рентабельности и денежных потоков в динамической бизнес-модели организации, отражающих органическую взаимосвязь финансовых результатов и ликвидности в текущем и прогнозном периодах;

- комплекс учетно-аналитического инструментария выявления рисков неплатежеспособности на основе мониторинга обязательств, включающий: поэтапный контроль обязательств (превентивный, текущий и последующий); функционал должностных лиц в системе управления задолженностью; методику классификации контрагентов по группам токсичности; методику экспресс-диагностики их финансового состояния;

- учетно-аналитическое обеспечение реализации правовых аспектов финансовой несостоятельности сельскохозяйственной организации, включая алгоритм определения стоимости имущества и размера обязательств сельскохозяйственного предприятия как имущественного комплекса с

синхронизацией положений нормативных правовых актов в сфере антикризисного управления и учетных стандартов, разработанные методики для последовательного отражения в бухгалтерском учете реорганизационных процессов с введением нового счета бухгалтерского учета и структурированием системы субсчетов, корректировкой содержательного наполнения бухгалтерской отчетности, систематизацией соответствующего документального оформления хозяйственных операций, ориентированного на отраслевую специфику активов сельскохозяйственного назначения.

Официальный оппонент, д.э.н., профессор,  
профессор кафедры статистики  
УО «Белорусский государственный  
экономический университет»

Л.А. Сошникова



## **ОТЗЫВ**

официального оппонента д.э.н., профессора Бобрышева А.Н.  
на диссертационную работу Щербатюк Светланы Юрьевны  
«Учетно-аналитическая система кризис-контроллинга сельскохозяйственных  
организаций: теория, методология, инструментарий», представленную на  
соискание ученой степени доктора экономических наук  
по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

**Соответствие диссертации специальностям и отрасли науки, по которым она представлена к защите, со ссылкой на область исследования паспорта соответствующей специальности, утвержденного ВАК.**

Положения диссертации, выносимые на защиту, содержат новые научные результаты, соответствующие паспорту специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика в следующих областях исследования: «Теория, методология, организация и методики бухгалтерского учета деятельности коммерческих, некоммерческих и финансово-кредитных организаций» (п. 1), «Теория, методология, организация и методики управленческого анализа хозяйственной деятельности коммерческих, некоммерческих и финансово-кредитных организаций» (п. 4), «Теория, методология, организация и методики контроля, ревизии и аудита коммерческих, некоммерческих и финансово-кредитных организаций» (п. 5), «Теория, методология, организация и методики формирования бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности коммерческих, некоммерческих и финансово-кредитных организаций» (п. 6), «Теория и методология контроллинга» (п. 22), «Прикладные статистические исследования сфер общественной, экономической, финансовой жизни общества, направленные на выявление, измерение, анализ, прогнозирование. Моделирование складывающейся конъюнктуры и разработки перспективных вариантов развития предприятий, организаций и отраслей экономики Республики Беларусь и других стран» (п. 37).

### **Актуальность темы диссертации.**

Нестабильность внешней среды, изменение курсов валют, повышение ставок по кредитам и займам и другие, не зависящие от экономического субъекта макроэкономические процессы, повышают риски утраты его финансовой устойчивости и стабильности, приводят к нерентабельной деятельности и низкой платежеспособности. Принимая во внимание современные вызовы в экономике, управленческая практика нуждается в надежной информации о деструктивных процессах, развивающихся в бизнес-единицах, в действенных инструментах контроля и оценки глубины кризисных явлений.

Признавая значимость существующих разработок в исследуемой области и не отрицая их достоинств для теории и практики бухгалтерского учета, следует отметить, что недостаточно исследованными остаются вопросы методологического содержания антикризисной модели бухгалтерского учета, формирования его категориального аппарата, не находят должного отражения вопросы счетоводческого обеспечения модели управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, не полностью исследованными остаются методические положения контроллинга в его взаимосвязи с учетно-аналитической системой, недооценена потребность в разработке инструментария диагностики финансовой устойчивости с учетом отраслевой специфики организаций.

Таким образом, можно отметить научную и практическую значимость разработки новой концепции бухгалтерского учета в условиях кризисных процессов в экономике, отсутствие ее теоретико-методологического и организационно-методического обоснования определяют проблемную область и актуальность темы диссертационного исследования Щербатюк Светланы Юрьевны.

**Степень новизны результатов диссертации и научных положений, выносимых на защиту.**

Представленное диссертационное исследование посвящено разработке нового научного направления в теории и практике бухгалтерского учета – антикризисному бухгалтерскому учету, содержит принципиально новые научные результаты, состоящие в формировании его специфического теоретического базиса и категориального аппарата, методологии и методик, основанных на авторских концепциях кризис-контроллинга и поддержания финансовой устойчивости. Решение проблемы учетно-аналитического сопровождения процедур правового характера в отношении финансово несостоятельных сельскохозяйственных организаций вносит существенный вклад в развитие методологии бухгалтерского учета.

**Обоснованность и достоверность выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации.**

Выводы и рекомендации автора научно обоснованы, базируются на широком аналитическом обзоре специальной научной и научно-практической литературы в сфере бухгалтерского учета, анализа и контроля, планирования, контроллинга, системологии, управления, в том числе антикризисного. Эмпирической основой исследования выступили данные официальной статистики и фактические данные сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь. Автором произведена экономико-статистическая обработка большого информационного массива данных исследуемых организаций Гродненской области за несколько лет, для оценки и прогнозирования финансовой устойчивости использован богатый

инструментарий имитационного моделирования, что позволило получить новые научные результаты и аргументировать выводы, предложения и рекомендации в области диагностики финансового состояния и антикризисного регулирования в агросекторе. Подтверждение достоверности, практической востребованности и апробации результатов исследования нашло в докладах на международных научно-практических конференциях, в научно-исследовательских работах, публикациях результатов в научных и научно-практических изданиях.

**Научная, практическая, экономическая и социальная значимость результатов диссертации с указанием рекомендаций по их использованию.**

Научная значимость диссертационного исследования связана с развитием теоретического базиса бухгалтерской науки, ее методологии, совершенствованием практико-ориентированных методик и инструментария комплексного информационного обеспечения антикризисного управления сельскохозяйственными организациями. Это способствует формированию релевантной информации о финансовом положении сельскохозяйственных организаций, что позволяет обеспечить эффективную антикризисную бизнес-стратегию, направленную на укрепление финансовой устойчивости и финансовое оздоровление сельскохозяйственных производителей. Это будет способствовать повышению эффективности аграрной отрасли Республики Беларусь в целом, сохранению сельских территорий, экологизации института банкротства, что подчеркивает практическое и социальное значение результатов диссертационной работы.

**Опубликованность результатов диссертации в научной печати.**

Результаты исследования опубликованы в 119 научных работах, в том числе 3 монографиях, 4 разделах в коллективных монографиях, 4 статьях (2 – в соавторстве) в научных рецензируемых изданиях (из них 1 – в Российской Федерации, 1 – в Республике Польша), 22 (9 – в соавторстве) – в сборниках научных трудов (из них 3 – в Российской Федерации), 43 (15 – в соавторстве) – в материалах конференций (из них 9 – в Российской Федерации, 3 – Украине, 1 – в США, 1 – в Республике Молдова, 1 – в Казахстане) и 43 – иные публикации. Объем публикаций, соответствующих п. 19 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий, составляет 83,4 авторского листа.

**Соответствие оформления диссертации требованиям ВАК.**

Диссертация оформлена согласно требованиям Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 17.11. 2004 № 560 (в ред. Указа Президента Республики Беларусь от 02.06.2022 № 190), и Инструкции о порядке оформления диссертации, диссертации в виде научного доклада,

автореферата диссертации и публикаций по теме диссертации, утвержденной Постановлением Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь 28.02.2014 № 3 (в ред. постановления Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь 22.08.2022 № 5).

#### **Замечания по диссертации.**

Положительно оценивая диссертационную работу Щербатюк С.Ю., отмечая ее актуальность и научную новизну, а также научно-практическую и экономико-социальную значимость, следует обратить внимание на следующие аспекты.

В качестве одного из элементов методологии антикризисного бухгалтерского учета автор предлагает трансформировать учетно-аналитическую систему до уровня кризис-контроллинговой, для чего предложен механизм модификации учетной политики и ее вариант для сельскохозяйственных организаций с выделением биологической компоненты. Однако автор не предусматривает включение в модифицированную учетную политику для целей кризис-менеджмента специального контроллингового аспекта (наряду с организационно-техническим, методическим, налоговым). Было бы целесообразно выразить мнение о необходимости выделения данного раздела в учетной политике и осветить этот вопрос в диссертационным исследованием.

Важным направлением реализации кризис-контроллингового учетно-аналитического обеспечения является внедрение пост-аудита планов финансового оздоровления (санации) сельскохозяйственных организаций. Однако автор данному вопросу уделяет достаточно поверхностное внимание, не детализируя процедурную часть этого процесса (кто и когда будет проводить пост-аудит, какие регламенты для этого целесообразно внедрить и т.п.). В то же время, в диссертации представлена авторская разработка – рабочий документ для проверки реализации мероприятий по финансовому оздоровлению (санации) и их влиянии на финансовую устойчивость организации.

Большое внимание в методических разработках автора уделено отраслевому аспекту – выделению биологической компоненты в активах сельхозорганизаций. Данное предложение весьма существенно и позволяет более объективно оценивать имущественное положение бизнес-единиц в агросекторе. Научно-практический интерес представляет предложенный вариант оценки долгосрочных и краткосрочных биологических активов с корректировкой для анализа ликвидности. Однако автор не использует понятие справедливой стоимости, предложенное Международными стандартами финансовой отчетности в отношении биологических активов. В этой связи было бы интересным представить анализ соответствия предложений автора и МСФО.

**Соответствие (несоответствие) научной квалификации соискателя ученой степени, на которую он претендует.**

Представленное диссертационное исследование посвящено разработке нового научного направления в теории и практике бухгалтерского учета, является самостоятельно выполненной квалификационной работой Щербатюк Светланы Юрьевны, характеризуется целостностью, законченностью, логичностью и внутренним единством. Представленные в диссертации результаты исследования, их апробация, указывают о личном вкладе автора в науку, по совокупности они свидетельствуют о решении важной народнохозяйственной задачи, направленной на укрепление финансового состояния сельхозпроизводителей, лежащей в основе продовольственной безопасности национальной экономики. Диссертация содержит обоснованную постановку задач, аналитический обзор литературы, положения, выносимые на защиту, описание используемых материалов и методов, выводы по каждой главе, а также общие выводы по диссертации, описание новизны и значимости полученных результатов, рекомендации по их использованию, список использованных источников и список публикаций автора. Таким образом, научная квалификация соискателя Щербатюк С.Ю., выполнившей диссертационное исследование «Учетно-аналитическая система кризис-контроллинга сельскохозяйственных организаций: теория, методология, инструментарий», соответствует искомой ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Диссертация Щербатюк Светланы Юрьевны соответствует требованиям, установленным главой 3 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь № 560 от 17.11.2004 (в ред. Указа Президента Республики Беларусь от 02.06.2022 № 190).

Щербатюк Светлане Юрьевне может быть присуждена искомая ученая степень доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика **за научные результаты, содержащие научную новизну:**

впервые научно обоснован теоретический базис учетно-аналитического обеспечения управления кризисными процессами на основе разработанной автором частной теории антикризисного бухгалтерского учета; уточнены такие базисные понятия в теории бухгалтерского учета как «учетно-аналитическая система», «учетно-аналитическое обеспечение»; введены в научный оборот новые понятия – «кризис-контроллинг» с обоснованием его концептуальных положений и «кризис-контроллинговая учетно-аналитическая система»; научно обосновано отражение учетно-аналитической системой кризисных явлений и влияние кризисов на ее трансформацию, на

основе чего автором произведен синтез функционально-целевых характеристик антикризисного управления, контроллинга и учетно-аналитического обеспечения в концепции поддержания финансовой устойчивости, что обогащает научное знание и выступает необходимой методологической основой развития теории и практики бухгалтерского учета; систематизированы теоретико-методологические положения эффективной учетно-аналитической системы с научным обоснованием последовательной инкорпорации в нее элементов управленческого учета и кризис-контроллинга, что позволяет наполнить ее необходимым инструментарием для удовлетворения новых информационных запросов в связи с правовыми аспектами финансовой несостоятельности субъектов хозяйствования; введены новые качественные характеристики в методологию учета – информационный потенциал учетно-аналитической системы и информационная емкость учетно-аналитических данных с раскрытием их содержательного наполнения;

представлено научное обоснование кризис-контроллинговой модели учетно-аналитической системы посредством модификации ее элементов (целей функционирования, ее структуры, методик (технологий) учетно-аналитической обработки данных, условий ее эффективности), в результате чего обеспечивается синергия полезности генерируемой информации о фактах хозяйственной деятельности и их влиянии (фактическом или возможном) на финансовую устойчивость организации в результате сбалансированности принципов управленческого учета и контроллинга, бухгалтерского учета и качественных характеристик учетной и отчетной информации, что проявляется в повышении информационной емкости учетно-аналитических данных;

разработан механизм формирования учетно-аналитического обеспечения поддержания финансовой устойчивости, который включает: а) организационно-методические аспекты финансового и управленческого учета для отражения ретроспективного и перспективного влияния антикризисной бизнес-стратегии на факты хозяйственной деятельности; б) научно обоснованные направления модификации положений учетной политики для решения ключевых проблем финансово несостоятельных организаций – оценки активов, прекращения деятельности и зачета обязательств; в) усовершенствованный методический инструментарий для оценки финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций, в том числе на основе реклассификации активов сельскохозяйственных организаций с выделением биологической компоненты в бухгалтерском балансе, их переоценки для целей анализа ликвидности и корректировки на этой основе коэффициента текущей ликвидности, а также дополнения комплекса показателей финансовой устойчивости новыми коэффициентами оборачиваемости и

рентабельности биологических активов, которые позволяют решить проблему системной и комплексной организации процесса диагностики финансового состояния сельхозпроизводителей с учетом их отраслевой специфики, что является достоинством по сравнению с существующими подходами;

предложена авторская система контроля целевых параметров поддержания финансовой устойчивости, логика которой основана на глубоком дезагрегировании базисных факторов финансовой устойчивости с выделением биологической компоненты, научная новизна которой проявляется в структурировании контрольно-аналитического аппарата оперативного и стратегического контроллинга для целей антикризисного управления, включающего методики оценки эффективности мероприятий финансового оздоровления (санационных мероприятий), в том числе на основе приведения будущих денежных потоков к текущей их стоимости, а также проведение системного контроля в виде пост-аудита планов финансового оздоровления;

разработана комплексная система учетно-аналитического инструментария для мониторинга расчетов сельскохозяйственной организации с контрагентами, включающая три стадии контроля обязательств, внутренний регламент управления задолженностью, научно-обоснованную классификацию контрагентов, порядок экспресс-диагностики финансового состояния и систематизацию результатов мониторинга в специальных отчетах, отличающаяся системностью, обладающая высокой степенью эффективности для своевременного получения полезной информации о возможных рисках образования токсичной задолженности и утраты в связи с этим финансовой устойчивости;

сформировано учетно-аналитическое обеспечение реализации правовых аспектов финансовой несостоятельности сельскохозяйственной организации, в котором научно обоснованы варианты использования имитационных кризис-прогнозных моделей для обоснования решений по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций; включена авторская методика определения стоимости имущества и размера обязательств сельскохозяйственного предприятия как имущественного комплекса с выделением биологической компоненты, алгоритм обоснования выбора организационно-правовой формы вновь создаваемого хозяйственного общества при реорганизации сельскохозяйственного производственного кооператива, разработанный автором комплекс учетно-аналитического сопровождения реорганизационных процессов, а также реализации дополнительных мер восстановления платежеспособности сельскохозяйственной организации, который отличается логичностью и последовательностью алгоритмизации учетно-аналитических процедур, позволяет системно решать учетные задачи в санационном периоде, принимая

во внимание отраслевую специфику сельскохозяйственных организаций, дает возможность получить качественную информацию об оценке предприятия как имущественного комплекса, а использование отраслевых моделей повышает обоснованность выбора правовых процедур в отношении финансово несостоятельных субъектов хозяйствования.

Доктор экономических наук,  
профессор кафедры бухгалтерского учета,  
проректор по научной работе и  
стратегическому развитию,  
ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный  
аграрный университет»

Бобрышев А.Н.



08.02.2024 г.

**Сведения об официальном оппоненте:**

Бобрышев Алексей Николаевич, доктор экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, профессор кафедры бухгалтерского учета, проректор по научной работе и стратегическому развитию, ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет»

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ставропольский государственный аграрный университет»

Почтовый адрес: Российская Федерация, 355035, г. Ставрополь, пер. Зоотехнический, 12

Телефон: +7 905 414-77-91

Сайт: <https://stgau.ru/>

Email: [bobrishevaleksey@yandex.ru](mailto:bobrishevaleksey@yandex.ru).

