

**ВІДГУК**

**офіційного опонента –**

**кандидата економічних наук, професора кафедри обліку в кредитних і банківських установах та економічного аналізу факультету обліку і податкового менеджменту Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана**

**Коцупатрого Михайла Миколайовича**

**на дисертацію Мельник Ольги Сергіївни на тему:**

**«Облікове забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибориборстві», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії**

**в галузі знань 07 – управління та адміністрування  
за спеціальністю 071 – облік і оподаткування**

**Актуальність теми дослідження та зв'язок з науковими планами, тематиками, темами.**

В умовах розвитку ринкових відносин, політичної нестабільності та кризових економічних явищ в Україні постає проблема забезпечення населення продукцією рибориборства шляхом збільшення обсягу вирощування продукції, зниження собівартості продукції та підвищення її конкурентоспроможності. Динаміка виробництва водних біоресурсів в Україні за останнє десятиріччя має негативну тенденцію. Водночас ситуація ускладнюється тим, що рибориборство перебуває у стадії відновлення і не набуло ще належного матеріально-технічного та фінансового забезпечення. Для підвищення ефективності галузі в умовах інноваційно-інвестиційного розвитку та збільшення обсягу виробництва продукції рибориборства необхідна достовірна інформація для прийняття необхідних управлінських рішень. Тому виникає необхідність подальшого дослідження теоретичних і методичних питань та надання практичних рекомендацій з організації та ведення обліку витрат на біологічні перетворення в рибориборстві з урахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємств риборного господарства та вимог управління ними.

Підтвердженням наукової актуальності теми дисертації є і те, що вона виконувалася у рамках плану науково-дослідних робіт Вінницького національного аграрного університету, зокрема за темами науково-дослідних робіт: «Організація обліку і контролю нерухомого майна у сільськогосподарських формуваннях» (номер державної реєстрації 0116U006970 - внесок автора полягає в розробці моделі процесу формування основного капіталу та порядку використання нерухомого майна в процесі виробництва продукції сільського господарства) та «Сучасні тенденції, новації та перспективи розвитку обліку та оподаткування підприємств, організацій, установ» (номер



державної реєстрації 0118U100367 - автором досліджено порядок та проблеми відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів).

Враховуючи вищевикладене, можна констатувати, що дисертаційне дослідження Мельник Ольги Сергіївни виконане на актуальну тему і спрямоване на поглиблення теоретичних та практичних засад обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві.

### **Ступінь обґрунтованості положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність.**

Вдало сформульована мета та завдання дисертаційної роботи, обґрунтування підходів щодо шляхів їх досягнення дали можливість автору провести ґрунтовне та всебічне наукове дослідження. Дисертація має логічно побудовану структуру, містить узагальнення теоретичних підходів, а також конкретні пропозиції щодо теоретичних та організаційно-методичних засад обліку виробництва продукції у рибницьких підприємствах.

Базою здійсненого дослідження є ретельний аналіз законодавчих та нормативно-правових актів, що регулюють облік витрат в Україні, праці вітчизняних і зарубіжних науковців, періодичні видання. Аналіз значної кількості першоджерел, нормативно-правових актів та статистичної інформації забезпечує достовірність одержаних автором результатів.

Рецензована дисертаційна робота характеризується комплексним та системним підходом до вирішення актуальних питань, у процесі реалізації якого дисертантка вміло використовує сучасні методи, прийоми та інструменти наукових досліджень. Серед них такі методи, як індукції та дедукції, теоретичного узагальнення і порівняння, причинно-наслідкових зв'язків, абстрактно-логічний, економіко-статистичний та спостереження.

Обґрунтованість і достовірність отриманих результатів підтверджується також позитивною оцінкою їх у процесі апробації на 10 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Все це дає підстави стверджувати, що висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, є достатньо обґрунтованими і достовірними..

**Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** У цілому можна погодитися з розгорнутим формулюванням Мельник О.С. пунктів новизни дисертаційної роботи, сутність яких зводиться до розвитку концептуальних основ обліку та удосконалення його інструментів для підвищення ефективності управління витратами на біологічні перетворення в рибництві.

До найбільш важливих наукових положень, висновків і рекомендацій, які відзначаються новизною, науковою і практичною цінністю, на погляд опонента, слід віднести такі:

– у дисертації *вперше* розроблено та впроваджено організаційно-методичні положення обліку витрат на виробництво продукції рибництва на умовах



дольової участі підприємства й працівників в частині визначення об'єктів обліку витрат, номенклатури статей витрат а також синтетичних рахунків та методичних підходів до їх використання (с. 148-163). Облік витрат виробництва автор рекомендує здійснювати в розрізі об'єктів обліку витрат на виробництво продукції рибництва та в розрізі суб'єктів здійснення таких витрат. Запропоновані методичні підходи дозволять забезпечити системний облік витрат на біологічні перетворення в рибництві за такого способу ведення господарювання;

– удосконалено теоретичні та організаційно-методичні засади обліку у рибницьких підприємствах із застосуванням диференційованого підходу відповідно до організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у рибництві, що обумовлює формування облікової політики різних типів підприємств (повносистемних та неповносистемних) на специфічних і важливих для них елементах, методах та інструментах в частині визначення об'єктів обліку витрат(с. 54-55), номенклатури статей витрат (с.63-66), методу обліку витрат на біологічні перетворення (с. 110-111), а також розвитку застосування рахунків та подвійного запису (запропоновано робочий план рахунків бухгалтерського обліку і порядок його використання с. 103-108, 112), документування (здійснено розширення переліку форм первинних документів з урахуванням необхідності відображення характерних для галузі витрат, с. 86-102, 117), що дають можливість поглиблено відображати та контролювати господарські операції в обліку та в управлінні;

– до наукової новизни можна віднести розроблені автором методичні прийоми відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування вирощених біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу (с. 135-148), що сприятиме якісному інформаційному забезпеченню управління на рибогосподарських підприємствах;

– заслуговує на увагу формулювання трактування сутності поняття “біологічний актив” (живий організм, отриманий з контрольованих джерел, достовірно оцінений та ідентифікований, створений в результаті біологічних перетворень та головною метою утримання якого є отримання економічних вигід с. 29-30), що дає змогу забезпечити однозначність розуміння категорійно-понятійного апарату у сфері обліку;

– слід відмітити авторський підхід до класифікації біологічних активів з виділенням додаткових класифікаційних ознак, зокрема залежно від шляху отримання економічної вигоди, що дозволить визначати мету утримання біологічних активів для планування потенційних витрат на біологічні перетворення даних активів (с. 31-39).

З метою забезпечення використання оптимального методу калькулювання продукції рибництва на кожному етапі виробництва виокремлено контрольовані (релевантні) сегменти (етапи біологічних перетворень), з одночасним їх поділом на виробничі процеси (переділи) (с. 40-41). Це дає змогу підвищити аналітичну, інформаційну та контрольну функціональність обліку.



В роботі удосконалена організація обліку виробництва продукції за умов полікультури риб за випасного вирощування, яка на відміну від існуючих розробок містить обґрунтування бази розподілу непрямих витрат кількістю вирощеної продукції у натуральних вимірниках при калькулюванні її собівартості (с. 161-163), що забезпечуватиме надання об'єктивної інформації про витрати виробництва на окремий вид продукції для проведення політики ціноутворення та аналізу ефективності виробництва кожного виду рибопродукції.

**Цінність результатів для науки і практики.** Положення та висновки, сформульовані в дисертації мають практичне значення і пройшли апробацію та прийняті до впровадження у господарствах Вінницької області - ТОВ "Прогрес" (довідка № 35 від 29.05.2019; довідка № 17 від 06.03.2020), СФГ "Явір" (довідка №168 від 25.09.2019), ТОВ "Альпіон" (довідка № 179 від 16.12.2019), ТОВ "Міжлісся" (довідка № 8 від 17.02.2020).

Основні наукові результати за темою дисертації використовуються також у навчальному процесі Вінницького національного аграрного університету при викладанні окремих частин навчальних дисциплін (довідка № 01.1-60-456 від 10.03.2020).

#### **Оцінка змісту дисертації та її завершеність.**

Якісний аналіз дисертаційної роботи свідчить, що Мельник О.С. провела теоретичне обґрунтування та розробила практичні рекомендації щодо удосконалення облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у рибництві.

Наукова цінність роботи полягає у тому, що впровадження розроблених методичних підходів облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями та витратами на вирощування продукції рибництва дасть можливість задовольнити потреби менеджменту рибогосподарських підприємств у своєчасній, достовірній та системній інформації про біологічні перетворення для прийняття ефективних управлінських рішень. Зокрема, обґрунтовано визначення категорії "біологічний актив", що забезпечить відокремлення даного об'єкту обліку від інших з метою врахування специфіки його бухгалтерського обліку.

Встановлено взаємозв'язок між об'єктами управління витратами виробництва та об'єктами обліку витрат. Сформовано систему об'єктів управління та об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві. Виокремлено основні організаційно-технологічні особливості біологічних перетворень у рибництві, що дає можливість розробити та впровадити адекватну систему облікового забезпечення управління витратами на підприємствах галузі.

Для забезпечення виконання інформаційних запитів щодо витрат на одиницю їх носія обґрунтовано методику обліку витрат на вирощування продукції рибництва, яка залежить від галузевих особливостей, обсягу та періодичності отримання готової продукції, організації і технології виробництва, методики розподілу непрямих витрат та інших факторів. Запропоновано перелік



об'єктів обліку витрат з одночасним розмежуванням відображення інформації про них на рахунках синтетичного обліку, а також номенклатуру аналітичних статей, використання яких дозволить групувати витрати за відповідними напрямками їх здійснення.

Запропоновано розподіл загальновиробничих витрат та калькулювання собівартості продукції рибництва здійснювати після завершенню виробничого переділу. Це забезпечить можливість аналізу суми витрат на виробництво продукції рибництва без додаткової систематизації інформації. Обґрунтовано доцільність прийняття за базу розподілу непрямих витрат рибництва загальний обсяг вирощеної продукції в натуральних вимірниках, що забезпечить врахування впливу основних факторів на обсяг загальновиробничих витрат в розрахунку на одиницю продукції.

У ході дослідження запропоновано структуру елементів облікового забезпечення, що характерна для рибницьких підприємств. Зокрема визначено основні елементи облікової політики щодо обліку витрат на біологічні перетворення, підготовлено форми первинних документів, розроблено робочий план рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про витрати з врахуванням специфіки господарської діяльності підприємства, обґрунтовано методику бухгалтерського обліку відображення фінансових результатів від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю (за мінусом витрат, понесених на місці продажу), а також методику коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу, що забезпечить створення ефективної обліково-аналітичної системи для інформаційного забезпечення управління витратами на виробництво продукції рибництва.

Запропоновано організаційні підходи щодо виробництва продукції рибництва на умовах дольової участі, що забезпечить нарощення обсягу вирощування біологічних активів рибництва. Розроблена методика обліку витрат, які були понесені на вирощування продукції рибництва на умовах дольової участі для систематичного та об'єктивного відображення інформації про такі витрати.

Отже, у результаті дослідження було вирішено завдання: обґрунтовано визначення категорії "біологічний актив", досліджено класифікаційні ознаки біологічних активів; визначено місце витрат на біологічні перетворення у рибництві у витратах на виробництво продукції та їх склад; розкрито вплив організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень рибництва на побудову системи їх обліку; визначено роль і місце облікової інформації в системі управління біологічними перетвореннями та взаємозв'язок об'єктів обліку витрат на біологічні перетворення в рибництві з об'єктами управління; на основі вивчення методики та практики облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями в рибогосподарських підприємствах виявлено проблеми обліку витрат на біологічні перетворення з метою їх вирішення; розроблено пропозиції щодо вдосконалення організації та методики облікового забезпечення управління витратами на біологічні перетворення рибництва; розроблено організаційно-методичні положення про облік витрат на



вирощування продукції рибництва на умовах дольової участі.

Дисертаційне дослідження є завершеним, цілісним та характеризується логічністю викладеного матеріалу.

**Повнота викладу основних результатів дисертаційної роботи в опублікованих працях.**

Всього за темою дисертаційної роботи опубліковано 10 наукових праць, які розкривають основні результати дослідження, загальним обсягом 5 умовн. друк. арк. (власний доробок автора 4,1 умовн. друк. арк.), в тому числі 0,3 умовн. друк. арк. у науковому виданні іншої держави, 2,4 умовн. друк. арк. у фахових виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз та 2,3 умовн. друк. арк. у наукових фахових виданнях України. Кількість, обсяг і якість друкованих праць надають авторові право публічного захисту дисертації.

**Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертаційного дослідження.** Визначаючи важливе значення одержаних наукових результатів проведеного дослідження, на наш погляд, необхідно зупинитись на окремих недоліках та дискусійних моментах, які потребують додаткової аргументації, зокрема:

1. Розроблена автором методика обліку втрат рибпродукції від крадіжок та загибелі та їх документальне оформлення недостатньо враховують технологічні процеси та надзвичайні події в галузі і потребують додаткових досліджень (с.116-118 дисертації).

2. Запропонована автором система синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків для відображення процесу вирощування рибпродукції на дольовій участі підприємства і працівників достатньо складна і потребує спрощення (153-162, рис.3.8 і 3.9 дисертації).

3. Пропозиції автора щодо вдосконалення методики відображення фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю, не повністю враховують періоди понесення витрат на вирощування продукції рибництва, порядок розподілу загальновиробничих витрат рибництва та періоди оприбуткування вирощеної риби і потребують подальших досліджень (с.136-142, табл.3.3).

4. Аналіз нормативно-правових документів, які регулюють порядок визнання та оцінки витрат (с.136 та рис. 3.3 «Відмінності у визначенні пріоритетної оцінки у законодавстві України») рекомендується перенести у п. 1.1, де розкривається питання структури нормативного регулювання обліку витрат (с.23-28 дисертації).

Проте, зазначені зауваження мають здебільшого дискусійний характер у контексті проведення автором подальших досліджень з цієї проблематики. Вони не знижують високого наукового ступеня дисертаційної роботи та не впливають на загальну позитивну оцінку виконаного дослідження.

**Відповідність змісту дисертації спеціальності, за якою вона подається**



до захисту.

Дисертація відповідає паспорту спеціальності 071 – облік і оподаткування та вимогам пп. 9, 10, 11, 12 Порядку проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінетом Міністрів України від 6 березня 2019 року № 167 «Про проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії».

### Висновок

Дисертація, виконана Мельник Ольгою Сергіївною на тему «Облікове забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві», представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 07 – управління та адміністрування за спеціальністю 071 – облік і оподаткування, є самостійним науковим дослідженням актуальної проблеми, містить оригінальні підходи до розв'язання теоретичних і практичних питань, пов'язаних із розробкою методичних підходів облікового забезпечення управління біологічними перетвореннями та витратами на вирощування продукції рибництва.

За фаховим спрямуванням, теоретичною та практичною значимістю, елементами наукової новизни, а також за змістом та оформленням дисертаційна робота «Облікове забезпечення управління витратами на біологічні перетворення в рибництві» відповідає вимогам пп. 9, 10, 11, 12 Порядку проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінетом Міністрів України від 6 березня 2019 року № 167 «Про проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії», а її автор, Мельник Ольга Сергіївна, заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 07 – управління та адміністрування за спеціальністю 071 – облік і оподаткування.

Офіційний опонент  
кандидат економічних наук,  
професор кафедри обліку в кредитних  
і банківських установах та економічного  
аналізу факультету обліку і податкового  
менеджменту Київського національного  
економічного університету  
імені Вадима Гетьмана



Коцупатрий Михайло Миколайович

